Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 28/2015

{T 0/2}

Arrêt du 19 juin 2015

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin, Donzallaz, Stadelmann et Haag.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
A.X._____ et B.X._____,
représentés par Me Michel Lambelet, avocat,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise.

Objet
Impôt cantonal et communal 2007 et 2008,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, 2ème section, du 25 novembre 2014.

Faits :

A.
A.X._____ et B.X._____ sont domiciliés à C._____. En 2007 et 2008, A.X._____ exerçait une activité salariée à Genève et B.X._____ une activité indépendante à D._____.

Par bordereau du 15 février 2012, l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève a procédé à la taxation des époux X._____ (ci-après : les époux) pour l'impôt cantonal et communal 2007. Elle en a fait de même le 20 février 2012 pour l'impôt cantonal et communal 2008. Le tableau de répartition intercommunale du revenu imposable qui accompagnait ces deux taxations mentionnait :

- pour 2007, l'attribution d'une part de 677'685 fr., sur un montant total de 694'009 fr., à la Ville de Genève (ci-après : la Ville), le solde, de 15'459 fr.-, étant réparti entre les communes de C._____ et de D._____, l'impôt communal se composant de 7'186 fr. 75 (part privilégiée) et de 640 fr. 30 en faveur de la commune C._____, de 35 fr. 80 pour la commune de D._____ et de 41'063 fr. 45 pour la Ville,

- pour 2008, l'attribution d'une part de 655'624 fr., sur un montant total de 667'940 fr., à la ville, le solde, de 12'316 fr., étant réparti entre les communes de C._____ et de D._____, l'impôt communal se composant de 6'879 fr. 90 (part privilégiée) et de 440 fr. 20 en faveur de la commune de C._____, de 67 fr. 20 pour la commune de D._____ et de 39'647 fr. 05 pour la Ville.

Les 27 et 29 février 2012, les époux ont formé réclamation contre les bordereaux des 15 et 20 février 2012. Le salaire brut devait, à leur avis, être attribué à la commune de domicile et non pas à la commune de travail, les art. 293 ch. 2 let. c et 295A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l987 (LCP; D 3 05) étant à cet égard contraires aux art. 3 et 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (loi sur l'harmonisation fiscale; LHID; RS 642.14).

Par décisions du 22 octobre 2012, l'Administration fiscale cantonale a rectifié l'imposition pour la période fiscale 2007 s'agissant des frais d'entretien des immeubles et maintenu le bordereau de taxation du 15 février 2012 pour le surplus; elle a rejeté la réclamation pour la période fiscale 2008. Le 19 novembre 2012, les époux ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève contre les décisions de l'Administration fiscale cantonale du 22 octobre 2012.

Par jugement du 31 mars 2014, le Tribunal administratif de première instance a rejeté le recours. Le 6 mai 2014, les époux ont recouru contre ce jugement auprès de la Cour de justice de la République et canton de Genève.

B.
Par arrêt du 25 novembre 2014, la Cour de justice a rejeté le recours. En substance, ni la Constitution fédérale ni la loi sur l'harmonisation fiscale ne s'opposaient à ce que le droit cantonal régisse de manière autonome la délimitation des souverainetés fiscales communales dans le respect du droit à l'égalité et à l'interdiction de l'arbitraire; or, sous ce dernier angle également, la réglementation des art. 293 ch. 2 let. c et 295A LCP était conforme au droit fédéral.

C.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X._____ et B.X._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 25 novembre 2014 par la Cour de justice de la République et canton de Genève et de renvoyer la cause pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants. Invoquant les art. 1, 3 et 4 LHID et 49 Cst. ainsi que 8, 9 et 127 al. 2 Cst., ils se plaignent de la violation de la primauté du droit fédéral et des principes de la généralité de l'impôt, de l'égalité de traitement ainsi que de celui de l'interdiction de l'arbitraire.

La Cour de justice s'en tient aux considérants et au dispositif de son arrêt. L'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions considère que le litige relève du droit cantonal et renonce à déposer des observations.

Considérant en droit :

1.
Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites par la loi (art. 42 et 106 al. 2 LTF) contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par un tribunal supérieur de dernière instance cantonale (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), sans qu'une des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, le présent recours, interjeté par deux personnes physiques qui ont pris part à la procédure devant l'autorité précédente, sont particulièrement atteintes par la décision attaquée et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, est en principe recevable comme recours en matière de droit public en vertu des art. 82 ss LTF et de l'art. 73 LHID.

2.
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 son application par les instances cantonales aux dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation fiscale. Cependant, lorsque les dispositions de la loi sur l'harmonisation laissent une marge de manoeuvre aux cantons, le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral se limite à l'interdiction de l'arbitraire (cf. ATF 134 II 207 consid. 2 p. 209 s.), dont la violation

doit être motivée conformément aux exigences accrues de l'art. 106 al. 2 LTF.

3.
En droit cantonal genevois, sous le titre "Droit fiscal des communes", l'art. 291 LCP prévoit que, lorsque les recettes d'une commune, provenant de ses propres biens, des allocations ou des répartitions qui lui sont faites par l'Etat sur des taxes ou impôts, ou de ses autres ressources, ne lui permettent pas de subvenir à ses dépenses, elle est autorisée à percevoir notamment un impôt communal, sous forme de centimes additionnels applicables en supplément aux impôts cantonaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques (let. a).

Parmi les impôts cantonaux auxquels des centimes additionnels sont applicables figure, selon l'art. 293 let. A LCP, l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune :

1°des personnes physiques domiciliées sur le territoire de la commune,
a) sur l'ensemble de leurs revenus et sur la totalité de leur fortune, sous déduction des immeubles que ces personnes possèdent dans une autre commune et du revenu qu'elles en retirent,
b) du capital des commerces, industries et entreprises qu'elles exploitent dans une autre commune et du revenu qu'elles en retirent ainsi que
c) du revenu provenant d'une profession que le contribuable exerce exclusivement dans une autre commune,

2°des personnes physiques domiciliées hors du territoire de la commune:
a) sur les immeubles qu'elles possèdent dans la commune et sur le revenu qu'elles en retirent;
b) sur le capital et le revenu des commerces, industries et entreprises qu'elles exploitent dans la commune et sur la partie du capital et du revenu pour laquelle elles y sont intéressées, comme associées, participantes ou commanditaires;
c) sur le revenu des professions, fonctions ou emplois qu'elles exercent dans la commune.

En vertu de l'art. 295A al. 1 LCP, lorsqu'un contribuable possède des immeubles ou exploite un commerce, une industrie ou une entreprise, ou a son domicile professionnel dans une autre commune que celle où il est domicilié, les impôts cantonaux servant de base à l'application des centimes additionnels communaux sont fractionnés de la manière suivante : une part (part privilégiée) égale à 20% au moins et à 80% au plus de chacun des impôts cantonaux sur le revenu et la fortune sert de base d'application à la commune de domicile. Le solde restant après déduction de cette part sert de base d'application aux communes intéressées, y compris celle du domicile, proportionnellement au revenu et à la fortune afférents à chaque commune par rapport au revenu total et à la fortune totale.

4.
Le présent litige porte sur la compatibilité de l'art. 293 let. A ch. 1 let. c et ch. 2 let. c LCP avec les exigences de la loi sur l'harmonisation fiscale, les art. 3 et 4 LHID, qui consacrent notamment le principe de l'imposition au domicile du contribuable exerçant une activité lucrative dépendante, et doit être résolu au regard du principe de la primauté du droit fédéral au sens de l'art. 49 al. 1 Cst. Selon cette disposition constitutionnelle, le droit fédéral prime le droit cantonal qui lui est contraire. Il en découle qu'en matière de droit public, dans les domaines dans lesquels le législateur fédéral a légiféré mais pas de façon exhaustive, les cantons ont la compétence d'édicter des dispositions dont les buts et les moyens convergent avec ceux que prévoit le droit fédéral. Le principe de la primauté du droit fédéral fait en revanche obstacle à l'adoption ou à l'application de règles cantonales qui éludent les prescriptions du droit fédéral ou qui en contredisent le sens ou l'esprit, notamment par leur but ou par les moyens qu'elles mettent en oeuvre, ou encore qui empiètent sur des matières que le législateur fédéral a réglementées de façon complète. L'exhaustivité de la législation fédérale constitue donc le critère
principal pour déterminer l'existence d'un conflit avec une règle cantonale (ATF 140 V 574 consid. 5.1 p. 578; 140 I 277 consid. 4.1 p. 281 s.; 140 I 218 consid. 5.1 p. 221; 138 I 435 consid. 3.1 p. 446; 137 I 167 consid. 3.4 p. 174 s.).

5.

5.1. Selon l'art. 1 LHID, la loi sur l'harmonisation fiscale désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (al. 1). Pour les impôts que les cantons doivent prélever en vertu de l'art. 2 al. 1 LHID, notamment un impôt sur le revenu et sur la fortune des personnes physiques, la loi sur l'harmonisation fiscale s'applique également aux communes dans la mesure où le droit cantonal leur accorde la compétence fiscale (art. 1 al. 2 LHID). 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 (al. 3).

5.2. Il ressort des travaux parlementaires que les communes ont été volontairement biffées du projet de texte de l'art. 1 al. 1 LHID, parce qu'elles reçoivent leur souveraineté fiscale non pas de la Confédération mais bien des cantons (BO CE 1986 p. 121 et 122; BO CN 1989 p. 21 s.). Conformément au mandat constitutionnel (art. 42 quinquies aCst. et 129 al. 1 Cst.) toutefois, il est clair que la loi sur l'harmonisation fiscale concerne également les communes : dans la mesure où le droit cantonal leur accorde la compétence fiscale (art. 1 al. 2 LHID), les communes doivent s'en tenir aux principes de l'harmonisation, comme l'a expressément souligné le rapporteur de la commission (cf. BO CE 1986 p. 121), ce qui est automatiquement le cas lorsque le droit cantonal autorise les communes à ne percevoir que des centimes additionnels sur l'impôt cantonal sur le revenu et la fortune des personnes physiques. En effet, l'assiette de l'impôt cantonal et communal est alors identique, seul le taux d'imposition change. Les communes respectent par conséquent les dispositions de la loi sur l'harmonisation fiscale exactement dans la même mesure que le droit cantonal.

Parmi ces dispositions figurent les art. 3 et 4 LHID; le premier règle l'assujettissement des personnes physiques à l'impôt à raison du rattachement personnel, le deuxième leur assujettissement à raison du rattachement économique.

6.
Les recourants sont d'avis que l'art. 293 let. A ch. 1 let. c et ch. 2 let. c LCP viole les art. 3 et 4 LHID.

6.1. Selon l'art. 3 al. 1 LHID, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées dans le canton ou lorsque, sans interruption notable, elles y séjournent pendant 30 jours au moins en exerçant une activité lucrative, ou pendant 90 jours au moins sans exercer d'activité lucrative. Selon l'art. 4 al. 1 LHID, les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles exploitent une entreprise ou un établissement stable dans le canton, qu'elles y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier.

6.2. Applicables aux périodes fiscales en cause en l'espèce, les art. 2 et 3 de la loi cantonale genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques - objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt (LIPP-I; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009) ont une teneur similaire à celle des art. 3 et 4 LHID.

6.3. Il résulte de la lettre des art. 3 et 4 LHID que les dispositions qu'ils contiennent concernent l'assujettissement intercantonal et non pas l'assujettissement intercommunal. Il est vrai que le mandat constitutionnel des art. 42 quinquies aCst. et 129 al. 1 Cst. postule non seulement une harmonisation horizontale mais également une harmonisation verticale des régimes fiscaux. En raison toutefois de l'art. 3 Cst., selon lequel les cantons sont souverains en tant que leur souveraineté n'est pas limitée par la Constitution fédérale et exercent tous les droits qui ne sont pas délégués à la Confédération, et de l'art. 127 al. 3 Cst., qui ne vise que les relations intercantonales, il n'y a pas lieu d'interpréter de manière extensive et contra legem la portée des art. 3 et 4 LHID en ce sens qu'ils auraient aussi pour fonction de délimiter les compétences fiscales intercommunales au sein d'un même canton, comme le précise le Message relatif à une nouvelle Constitution fédérale du 20 novembre 1996 (FF 1996, 1, p. 353) et le confirme également la doctrine : les cantons sont par conséquent libres de délimiter les compétences fiscales de leurs communes, sous réserve du respect de l'égalité de traitement et l'interdiction de l'arbitraire
(P. MÄUSLI-ALLENSPACH, Interkantonales Steuerrecht, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Zwei-

fel/Beusch/Mäusli-Allenspach éd., Bâle 2011, p. 20 et 24 n°6 et 21 ad § 3; CH. ZUCKSCHWERDT/H. U. MEUTER, Gegenberichtigung im interkantonalen und interkommunalen Verhältnis, ZStP 1/2015, p. 1, 10 et les références citées).

Le grief de violation de la primauté du droit fédéral est donc rejeté.

7.
Invoquant les art. 8, 9 et 127 al. 2 Cst., les recourants se plaignent de la violation de la généralité de l'impôt, du droit à l'égalité et de l'interdiction de l'arbitraire. Ils soutiennent que l'art. 293 ch. 1 let. c et ch. 2 let. c LCP consacre une solution contraire à ces droits constitutionnels, en ce qu'il accorde un privilège aux contribuables exerçant une activité lucrative dépendante dans une commune dont les centimes additionnels sont inférieurs à ceux de la commune de domicile et à les discriminer dans le cas inverse.

7.1. 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. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215; 132 I 153 consid. 3.1 p. 154 s.); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a p. 313 s.; arrêt 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1, RDAF 2006 II 109). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (cf. ATF 133 I 206 consid. 6.1 p. 215). En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (cf. aussi ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 136 II 120 consid. 3.3.2 p. 127; 133 I 249 consid. 3.3 p. 254 s.; 131 I 1 consid. 4.2 p. 6 s.; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125, 346 consid. 6 p. 357ss). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 1 consid. 3 p. 3, 346 consid. 6 p. 357ss; 127 I 185 consid. 5 p. 192; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et les références citées).

7.2. En l'espèce, les recourants perdent de vue que tous les contribuables exerçant une activité lucrative dépendante dans une commune dont les centimes additionnels sont inférieurs à ceux de la commune de domicile sont imposés de la même manière et que le fait d'être domicilié, ou non, dans une commune et de travailler, ou non, dans cette même commune dans le même canton constitue une différence d'importance qui permet la fixation de centimes additionnels différents sans violation du droit à l'égalité. Il n'y a donc ni privilège ni discrimination ni par conséquent de violations du principe de la généralité de l'imposition ou du droit à l'égalité ou encore de l'interdiction de l'arbitraire, encore moins de l'interdiction du traitement fiscal discriminatoire (art. 127 al. 3 Cst.; "Schlechterstellungsverbot"; cf. aussi ATF 139 II 373 consid. 3.5), qui ne trouve du reste pas d'application en matière de fiscalité intracantonale (cf. consid. 6.3 ci-dessus), qui résultent de l'art. 293 ch. 1 let. c et ch. 2 let. c LCP.

Par conséquent, même si l'on peut regretter qu'en matière intercommunale, la législation genevoise s'écarte des règles de jurisprudence en matière d'interdiction de la double imposition intercantonale, force est de constater qu'une telle solution est admissible et respecte le droit constitutionnel.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière de droit public. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 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 2'500 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

3.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire des recourants, à l'Administration fiscale cantonale genevoise, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 2ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 19 juin 2015
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Dubey