Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.43/2002/svc

Arrêt du 23 mai 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Yersin et Berthoud, juge suppléant,
greffière Rochat.

B._____, recourant, représenté par le Centre social protestant, rue du Village-Suisse 14, case postale 177, 1211 Genève 8,

contre

Administration fiscale du canton de Genève, rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif du canton de Genève,
rue des Chaudronniers 3, 1204 Genève.

art. 5 et 9 Cst. (impôt cantonal 1998: déduction des contributions d'entretien pour enfants majeurs)

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 8 mai 2001 et la décision de l'Administration fiscale du canton de Genève du 9 janvier 2002

Faits:
A.
B._____, père de neuf enfants, nés respectivement en 1961, 1963, 1964, 1965, 1967, 1973, 1975 et 1978 (jumeaux), vit séparé de son épouse, sous le régime des mesures protectrices de l'union conjugale. Par arrêt du 27 mai 1992, la Cour de justice du canton de Genève l'a astreint au paiement d'une contribution globale d'entretien, pour sa femme et ses quatre enfants mineurs, d'un montant mensuel de 3'520 fr. Compte tenu de l'indexation prévue par l'arrêt précité, cette contribution s'élevait, en 1997, à 3'800 fr. par mois, soit à 45'600 fr. par an.

Dans sa déclaration d'impôt cantonal 1998, B._____ a déduit de ses revenus le montant de 45'600 fr. qu'il versait pour son épouse et ses quatre enfants cadets, devenus majeurs.

L'Administration fiscale cantonale ayant refusé de prendre cette déduction en considération, B._____ a déposé une réclamation, qui a été partiellement admise. La déduction accordée a été fixée à 3'550 fr., correspondant à une demi-charge de famille pour deux des fils majeurs et à un quart de charge de famille pour un troisième fils majeur.

Saisie d'un recours, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt a, par décision du 14 décembre 2000, arrêté à 16'800 fr. le montant déductible au titre de la pension destinée à l'épouse de l'intéressé. Se fondant sur l'art. 21 lettre f de la loi genevoise sur les contributions publiques (ci-après: LCP), elle a en revanche refusé d'admettre la déduction des pensions versées en faveur des enfants majeurs.
B.
B._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif qui, par arrêt du 8 mai 2001, a partiellement admis le recours. Il a ainsi confirmé la décision attaquée sur la question de la déduction des pensions versées en faveur des enfants majeurs et renvoyé la cause à l'Administration fiscale cantonale pour qu'elle établisse le montant déductible au titre de la contribution d'entretien versée à l'épouse, non seulement sur la

base des normes d'insaisissabilité des offices de poursuite, mais aussi en tenant compte des charges communes et effectives de la créancière et du débiteur de la pension.
C.
Le 20 juin 2001, B._____ a formé un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif du 8 mai 2001 (2P.165/2001). Rendu attentif au fait que ce recours était vraisemblablement irrecevable au regard de l'art. 87 OJ, mais que la voie du recours de droit public serait ouverte lorsque l'Administration fiscale cantonale rendrait une nouvelle décision, l'intéressé l'a retiré le 28 juin 2001.
D.
Par avis de taxation du 9 janvier 2002, l'Administration fiscale cantonale a admis une déduction de 28'800 fr. pour la contribution d'entretien versée à l'épouse de B._____. Cette décision n'a pas été attaquée au plan cantonal.
E.
Agissant le 7 février 2002 par la voie du recours de droit public, B._____ demande au Tribunal fédéral, avec suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt du Tribunal administratif du 8 mai 2001 dans la mesure où il concerne la déductibilité des contributions d'entretien versées à ses fils majeurs.

Il se plaint d'une violation du principe de la légalité en matière fiscale et d'une application arbitraire du droit cantonal.

Le Tribunal administratif persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt et l'Administration fiscale cantonale conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est en principe recevable au regard des art. 84ss OJ.

Dans la mesure où sa motivation ne porte toutefois que sur l'argumentation retenue par le Tribunal administratif dans son arrêt du 8 mai 2001 au sujet de l'impossibilité de déduire les contributions d'entretien versées par le recourant pour des enfants majeurs, il n'est pas recevable, en vertu de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ, en tant qu'il conclut à l'annulation de la décision prise par l'Administration fiscale du 9 janvier 2002 au sujet de la déduction de la contribution d'entretien versée à l'épouse. Quoi qu'il en soit, le sort de cette décision subséquente dépend directement de celui de l'arrêt attaqué.
2.
2.1 L'art. 21 lettre f LCP, dans sa teneur en vigueur du 1er janvier 1993 au 31 décembre 2000, prévoyait la déduction de l'ensemble des revenus bruts des "rentes et pensions que le contribuable paie en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire, quel que soit le domicile des bénéficiaires, et celles résultant de conventions dûment enregistrées, pour autant que les bénéficiaires sont contribuables en Suisse; toutefois, s'agissant de prestations d'entretien fournies à titre gratuit, seules celles qu'il paie périodiquement soit pour l'entretien de son conjoint séparé ou ex-conjoint, soit à d'autres parents pour l'entretien de leur enfant mineur dont celui-ci a la garde peuvent être déduites sous les mêmes conditions".

Invoquant la violation du principe de la légalité et l'application arbitraire de la disposition en cause, le recourant soutient que l'art. 21 lettre f LCP autorise la déduction de toutes les rentes et pensions dont le contribuable s'acquitte en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire, y compris les contributions d'entretien pour enfants majeurs. Il estime en effet que le texte clair de cette disposition ne souffre aucune interprétation contraire et que son analyse historique et téléologique, ainsi que les conséquences de la révision législative du 1er janvier 2001, n'aboutissent pas à un résultat différent.

Ce faisant, le recourant ne se plaint pas d'une absence de base légale, mais d'une application et d'une interprétation de l'art. 21 lettre f LCP contraires à son texte clair. Ses griefs se confondent dès lors avec la violation de l'interdiction de l'arbitraire.

2.2 Une décision est arbitraire lorsqu'elle viole gravement une règle ou un principe juridique clair et indiscuté ou lorsqu'elle contredit d'une manière choquante le sentiment de la justice ou de l'équité. Le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle est insoutenable ou en contradiction évidente avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain; par ailleurs, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que celle-ci soit arbitraire dans son résultat (ATF 127 I 54 consid. 2b p. 56, 60 consid. 5a p. 70; 125 I 166 consid. 2a p. 168; 125 II 129 consid. 5b p. 134 et les arrêts cités). Il n'y a pas arbitraire du seul fait qu'une autre interprétation de la loi est possible ou même préférable (ATF 124 I 247 consid. 5 p. 250; 120 Ia 369 consid. 3a p. 373).
2.3 Au chapitre des déductions autorisées, l'art. 21 lettre f LCP distingue les rentes et pensions que le contribuable paie en vertu de la loi, d'une décision judiciaire ou de conventions dûment enregistrées (1ère phrase) des prestations d'entretien fournies à titre gratuit (2ème phrase). Parmi celles-ci, seules sont déductibles celles qu'il paie périodiquement soit pour l'entretien de son conjoint séparé ou ex-conjoint, soit à l'autre parent pour l'entretien de leur enfant mineur dont celui-ci a la garde.

En l'espèce, les contributions d'entretien que le recourant verse à ses enfants majeurs ne sont pas fondées sur le jugement de la Cour civile du canton de Genève du 27 mai 1992, qui ne mentionne que les enfants mineurs et qui ne prévoit pas la poursuite du paiement de ces contributions après la majorité des enfants. Peu importe, à cet égard, que le recourant ait continué à verser les mêmes prestations d'entretien à ses enfants devenus majeurs. En l'absence de convention enregistrée, il faut déterminer si ces contributions sont versées en vertu de la loi ou si elles doivent être analysées comme des prestations fournies à titre gratuit. Au plan du droit civil, l'obligation des père et mère de subvenir aux frais de formation de leurs enfants majeurs résulte de l'art. 277 al. 2 CC, au titre huitième du Code civil consacré aux effets de la filiation. C'est vraisemblablement dans cette disposition légale que les contributions payées par le recourant à ses fils, qui sont étudiants, trouvent leur fondement. La revendication de la déduction des contributions versées à des enfants majeurs pourrait donc paraître justifiée au vu du libellé de la disposition en cause. Il n'est toutefois pas certain que la seule lecture littérale de l'art. 21 lettre f LCP autorise une telle interprétation. En effet, cet article ne fait pas mention des subsides d'entretien prévus par l'art. 277 al. 2 CC. En outre, il ne définit pas la notion de prestations d'entretien fournies à titre gratuit. Enfin l'art. 16 al. 2 lettre e LCP prévoit expressément que l'imposition des prestations d'entretien, auprès du bénéficiaire, se limite à celles versées pour des enfants mineurs. L'art. 21 lettre f LCP apparaît ainsi, dans son sens littéral, comme imprécis dans sa formulation et contradictoire dans ses effets, les contributions d'entretien pour les enfants majeurs semblant pouvoir être déduites des revenus du débiteur mais pas imposées auprès du créancier. Il faut donc examiner, au-delà du sens apparemment clair de la disposition en cause, si la portée que lui prête l'autorité intimée est soutenable.
3.
3.1 La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Conformément à la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 128 II 66 consid. 4a p. 70 et les arrêts cités; 126 II 71 consid. 6d p. 80). Il est en outre possible de s'écarter de la teneur d'une disposition lorsque l'interprétation littérale de celle-ci conduit à un résultat que le législateur ne peut avoir voulu (ATF 124 III 266 consid. 4 p. 268 et les arrêts cités).
3.2 Avant la modification du 15 octobre 1992, la teneur de la première phrase de l'art. 21 lettre f LCP était identique, sous réserve d'une différence de forme mineure. En revanche, la deuxième phrase prévoyait la déduction des subsides d'entretien versés à l'autre conjoint ou ex-conjoint pour son propre entretien ou pour ceux des enfants dont il avait la garde, par renvoi à l'ancien art. 16 al. 2 lettre e. Elle précisait aussi que les autres prestations faites en vertu d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de famille ne pouvaient pas être déduites. Tant le recourant que l'Administration fiscale cantonale admettent que les subsides d'entretien versés à des enfants majeurs n'étaient pas déductibles avant le 1er janvier 1993, en application de l'ancien art. 21 lettre

f, 2ème phrase LCP. Il faut donc définir la portée du remplacement de cette phrase par la notion de prestations d'entretien fournies à titre gratuit, soit pour l'entretien du conjoint séparé ou ex-conjoint, soit à l'autre parent pour l'entretien de leur enfant mineur dont celui-ci a la garde. A l'inverse de l'Administration fiscale cantonale, le recourant voit, dans cette modification, la preuve que le législateur a voulu changer le régime légal en vigueur et
admettre dorénavant la déduction des subsides d'entretien en faveur des enfants majeurs. Il soutient que le texte adopté autorise à tout le moins une telle conclusion.
3.2.1 Il est établi que la modification de l'art. 21 lettre f LCP ne concernait pas la question de l'entretien fourni à l'enfant majeur et visait à permettre la déduction de prestations versées à l'enfant d'un ex-concubin; il s'agissait d'autoriser la déduction des pensions alimentaires versées par le parent d'un enfant né hors mariage, une telle déduction étant jusqu'alors exclue en raison de l'absence de lien conjugal entre le débiteur et le bénéficiaire de la pension. Plutôt que de maintenir, dans le texte modifié, le renvoi à l'art. 16 al. 2 lettre e LCP ou de mentionner expressément la non déductibilité des subsides d'entretien en faveur des enfants majeurs, le législateur a introduit l'expression peu heureuse de "prestations d'entretien fournies à titre gratuit".

Certes, il n'est pas usuel de considérer que les contribuables qui, à l'instar du recourant, soutiennent financièrement la poursuite de la formation de leurs enfants devenus majeurs, agissent "à titre gratuit", alors que leur aide matérielle repose la plupart du temps sur l'obligation légale prévue par l'art. 277 al. 2 CC. La notion de gratuité des prestations fournies trouve cependant son origine dans la genèse de la loi. Il ressort en effet de l'exposé des motifs de la modification législative en cause (voir Mémorial des séances du Grand Conseil 1992 VI p. 6399 et 6400) que le Conseil d'Etat entendait exclure la déduction des contributions versées à bien plaire, en dehors d'une base légale résultant du droit de la famille, sans autre fondement juridique éventuel qu'une convention. En revanche, comme l'obligation des parents à teneur de l'art. 277 al. 2 CC résulte du droit de la filiation, les subsides d'entretien versés à ce titre ont été rangés dans la catégorie des prestations effectuées à bien plaire. Même si cette expression ne correspond généralement guère au sentiment du parent qui assume le paiement de subsides d'entretien à ses enfants majeurs, il faut admettre, au vu des travaux préparatoires, qu'elle englobe bien ce
type de prestations et que le législateur n'a pas voulu modifier le régime légal applicable à de tels subsides.
3.2.2 L'adoption de la thèse du recourant créerait une brèche dans la cohérence interne du texte légal. Dans la mesure où l'imposition des subsides d'entretien en faveur d'enfants majeurs n'est pas prévue par l'art. 16 al. 2 lettre e de la loi, il est logique que la déduction de ces subsides ne soit pas admise à teneur de son art. 21 lettre f. Sinon, le déséquilibre introduit provoquerait une diminution sensible des recettes fiscales. Mais surtout, une interprétation seulement littérale de l'art. 21 lettre f LCP entraînerait une inégalité de traitement entre les parents qui soutiennent financièrement leurs enfants majeurs: les parents mariés ou concubins ne bénéficieraient d'aucune déduction fiscale, alors que les parents divorcés ou séparés pourraient déduire les subsides d'entretien alloués, sans qu'ils soient par ailleurs imposés. Or, une telle différence de traitement n'a certainement pas été voulue par le législateur.
3.2.3 La modification de l'art. 21 lettre f LCP du 15 octobre 1992 est entrée en vigueur le 1er janvier 1993, soit simultanément à celle de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Cette loi a notamment pour but de désigner les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixer les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1). A l'expiration du délai d'adaptation de huit ans (art. 72 al. 1 LHID), le droit fédéral est directement applicable si les dispositions du droit fiscal cantonal s'en écartent (art. 72 al. 2 LHID). Du 1er janvier 1993 au 31 décembre 2001, les législateurs cantonaux disposaient donc d'une certaine marge de manoeuvre pour déterminer de quelle manière les objectifs du droit fédéral seraient atteints. Pendant ce délai transitoire, les cantons ne pouvaient pas décider de modifications législatives clairement et intentionnellement contraires aux objectifs d'harmonisation fixés par le droit fédéral (Peter Saladin, Commentaire de la Constitution fédérale, n. 216 ad art. 3 aCst.). Selon la jurisprudence, un canton violait le principe de la fidélité confédérale (cf. ATF 118 Ia 195 consid. 5a p. 204) quand,
intentionnellement, durant le délai d'adaptation de l'art. 72 al. 1 LHID - et plus encore vers la fin de ce délai - il modifiait sa législation dans un sens manifestement contraire aux prescriptions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ATF 124 I 101 consid. 4 p. 106).

L'art. 9 al. 2 lettre c LHID exclut la déduction des contributions d'entretien reçues par des enfants majeurs auprès du contribuable qui les verse. La nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, contient, à son art. 5, une disposition analogue à celle de l'art. 9 al. 2 lettre c LHID. Bien qu'elle ait été adoptée au début de la période transitoire de huit ans de l'art. 72 al. 1 LHID, la disposition de l'art. 21 lettre f LCP se conformait à bon droit à celle de l'art. 9 al. 2 lettre c LHID. Le législateur genevois de 1992 était donc parfaitement conscient de son devoir d'harmonisation de la loi cantonale avec le droit fédéral (cf. exposé des motifs concernant la modification législative du 15 octobre 1992, in Mémorial 1992 VI p. 6400). Sachant que le droit cantonal antérieur excluait la déduction des subsides d'entretien en faveur des enfants majeurs et que cette réglementation était également prévue par la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs, il faut admettre que son intention était bien d'adopter la même solution pendant le délai transitoire de huit ans de l'art. 72 al. 1 LHID. L'interprétation donnée par l'autorité intimée à l'art. 21 lettre f LCP correspond donc bien à l'intention du législateur, telle qu'elle s'est manifestée au regard des impératifs de la loi fédérale.
4.
4.1 Il résulte de cet examen que, même si la formulation de l'art. 21 lettre f LCP ne reflète pas fidèlement la volonté du législateur, cette disposition doit être comprise en ce sens que les subsides d'entretien versés en faveur des enfants majeurs ne sont pas déductibles. Dans ces conditions, l'autorité intimée a appliqué correctement le droit cantonal, de sorte que les griefs de violation du principe de la légalité et d'application arbitraire du droit cantonal doivent être écartés.
4.2 Mal fondé, le recours doit dès lors être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
2.
Un émolument judiciaire de 1'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au représentant du recourant, à l'Administration fiscale et au Tribunal administratif du canton de Genève.
Lausanne, le 23 mai 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: