Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 21/2010

Arrêt du 23 novembre 2010
IIe Cour de droit public

Composition
MM. les Juges Zünd, Président,
Donzallaz et Stadelmann.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Participants à la procédure
X._____,
recourant,

contre

Conseil d'Etat du canton de Genève, Chancellerie d'Etat, rue de l'Hôtel-de-Ville 2, case postale 3964, 1204 Genève.

Objet
Règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales,

recours contre le règlement du Conseil d'Etat du canton de Genève du 30 novembre 2009.

Faits:

A.
Le 30 novembre 2009, le Conseil d'Etat de la République et canton de Genève (ci-après: le Conseil d'Etat) a adopté le règlement modifiant le règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales (RISP; RS/GE D 3 20.01). L'entrée en vigueur de ce règlement (ci-après: le règlement du 30 novembre 2009 ou la novelle) était fixée au 1er janvier 2010. Il modifiait, à son art. 1, notamment, les art. 1 et 4 RISP comme suit:
Ärt. 1 Barèmes A et B (nouvelle teneur de la note), al. 1 et 2 (nouvelle teneur)

1 Les barèmes prévus aux articles 3 et 4 de la loi sont, pour le revenu brut de la période en cause (prestations en nature comprises) et compte tenu de la situation familiale, les suivants: voir tableau annexé pour l'année fiscale 2010.

2 (...).

Art. 4 (nouvelle teneur)

Sur réclamation du contribuable (art. 23 de la loi), l'administration fiscale cantonale admet les déductions supplémentaires suivantes:

a) les versements à une institution de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années d'assurance et la finance d'entrée, ainsi qu'à une institution reconnue de prévoyance professionnelle liée, au sens et dans les

limites admises par le droit fédéral en matière de prévoyance et par la LIPP;
b) les pensions alimentaires et les contributions d'entretien au sens de l'article 33 de la LIPP;
c) les frais de garde au sens et dans les limites admises par l'article 35 de la LIPP.¨

B.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ demande l'annulation du règlement du 30 novembre 2009.

Le Conseil d'Etat conclut, principalement, à l'irrecevabilité du recours et, subsidiairement, à son rejet dans la mesure où il est recevable.

Lors d'un deuxième échange d'écritures, X._____ a modifié ses conclusions. Il ne demande plus l'annulation du règlement du 30 novembre 2009 dans son entier mais uniquement celle de l'art. 1 al. 1 de ce règlement dans la mesure où il modifie l'art. 1 RISP fixant les barèmes de l'impôt à la source pour l'année 2010. Il conclut également à la modification de l'art. 1 al. 1 du règlement du 30 novembre 2009 en tant que l'art. 4 RISP est concerné. Il propose d'ajouter à cette disposition une phrase autorisant les personnes imposées à la source à déduire Ïeurs frais effectifsäu même titre que les contribuables domiciliés en Suisse et soumis au régime d'imposition ordinaire.

Le Conseil d'Etat persiste dans ses conclusions. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Considérant en droit:

1.
Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF). Il contrôle donc librement la recevabilité des recours qui sont déposés devant lui (ATF 136 I 43 consid. 1 p. 43; 136 II 101 consid. 1 p. 103).

1.1 Selon l'art. 82 let. b LTF, le Tribunal fédéral connaît des recours dirigés contre les actes normatifs cantonaux. La voie du recours en matière de droit public est ainsi ouverte à l'encontre du règlement du 30 novembre 2009. En outre, la novelle ne pouvant faire l'objet d'un recours cantonal, elle peut être directement attaquée devant le Tribunal fédéral (art. 87 al. 1 LTF).

1.2 Le recourant a agi en temps utile (art. 101 et 46 al. 1 LTF), le règlement du 30 novembre 2009 ayant été publié dans la Feuille d'avis officielle le 7 décembre 2009 et le recours posté le 11 janvier 2010.
1.3
1.3.1 L'art. 89 al. 1 LTF confère la qualité pour former un recours en matière de droit public à quiconque est particulièrement atteint par la décision ou l'acte normatif attaqué (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). Lorsque l'acte attaqué est un acte normatif, l'intérêt personnel requis peut être simplement virtuel; il suffit qu'il existe un minimum de vraisemblance que le recourant puisse se voir un jour appliquer les dispositions contestées. Un intérêt de fait est suffisant (ATF 133 I 286 consid. 2.2 p. 290).
1.3.2 Deux catégories de personnes sont soumises à l'impôt à la source. Il s'agit, premièrement, des travailleurs étrangers qui sont, au regard du droit fiscal, domiciliés ou en séjour en Suisse et qui ne sont pas au bénéfice d'un permis d'établissement (art. 83 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], 32 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]et art. 1 ss de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales [LISP; RS/GE D 3 20]). La deuxième catégorie est celle des personnes qui, sans être domiciliées ni en séjour en Suisse, y acquiert un certain revenu (art. 91 ss LIFD, 35 ss LHID et art. 7 ss LISP), soit, notamment, les travailleurs y exerçant une activité lucrative dépendante. La novelle attaquée s'applique aux deux catégories de contribuables (cf. art. 7 LISP et art. 1 et 4 RISP).
1.3.3 En l'occurrence, le recourant exerce une activité lucrative dépendante à Genève et réside en France. Il est, dès lors, imposé à la source. Il n'est toutefois touché par la réglementation attaquée qu'en tant qu'elle concerne la deuxième catégorie de personnes et, plus précisément, les travailleurs qui exercent en Suisse une activité

lucrative dépendante et y acquièrent un revenu. Dans cette mesure, le recourant a la qualité pour recourir.

1.4 La conclusion du recourant tendant à la modification de l'art. 4 du règlement attaqué est irrecevable, le Tribunal fédéral ne pouvant, dans le cadre d'un contrôle abstrait de normes, qu'annuler la disposition en cause (Heinz Aemisegger/Karin Scherrer, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2008, no 67 ad art. 82).

2.
2.1 Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, qui comprend le droit international et les droits de nature constitutionnelle (cf. art. 95 let. a et b et 106 al. 1 LTF), sous réserve, pour ceux-ci, des exigences de motivation figurant à l'art. 106 al. 2 LTF. Aux termes de cette disposition, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant. L'acte de recours doit donc, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation (Rügeprinzip; ATF 135 III 670 consid. 1.5 p. 674, 232 consid. 1.2 p. 234).

2.2 Dans le cadre d'un contrôle abstrait des normes, le Tribunal fédéral s'impose une certaine retenue eu égard notamment aux principes découlant du fédéralisme et de la proportionnalité. Dans ce contexte, il est décisif que la norme mise en cause puisse, d'après les principes d'interprétation reconnus, se voir attribuer un sens compatible avec les dispositions du droit supérieur. Pour en juger, il faut notamment tenir compte de la portée de l'atteinte aux droits en cause, de la possibilité d'obtenir ultérieurement, par un contrôle concret de la norme, une protection juridique suffisante, et des circonstances dans lesquelles ladite norme sera appliquée (ATF 135 I 233 consid. 3.2 p. 246; 135 II 243 consid. 2 p. 248 et la jurisprudence citée). A cet égard, le Tribunal fédéral prend en considération les explications des autorités quant à la manière dont la disposition en cause sera appliquée (ATF 130 I 82 consid. 2.1 p. 86). Le Tribunal fédéral n'annule les dispositions attaquées que si elles ne se prêtent à aucune interprétation conforme au droit constitutionnel ou si, en raison des circonstances, leur teneur fait craindre avec une certaine vraisemblance qu'elles soient interprétées de façon inconstitutionnelle (ATF 135 I 233
consid. 3.2 p. 246; 134 I 293 consid. 2 p. 295 et la jurisprudence citée).

3.
Le recourant invoque en vrac diverses normes constitutionnelles que le règlement du 30 novembre 2009 violerait. Il se contente d'une argumentation unique et générale puis mentionne les art. 5 al. 4., 8 al. 1 et 2, 9, 127 al. 1 et 2 et 190 Cst. Il n'explique pas en quoi chacune de ces dispositions seraient violées par la novelle en cause. En outre, son argumentation est essentiellement appellatoire. Les griefs relatifs aux normes constitutionnelles ne répondent dès lors pas aux exigences de motivation (cf. consid. 2.1) et ils sont irrecevables.

4.
Le recourant s'en prend à l'art. 1 de la novelle en tant qu'elle touche, d'une part, l'art. 1 RISP qui fixe les barèmes pour l'impôt à la source de l'année fiscale 2010, et, d'autre part, l'art. 4 RISP qui détermine les déductions supplémentaires que les personnes imposées à la source peuvent revendiquer sur réclamation. Il prétend que ces déductions ne sont pas identiques à celles auxquelles un contribuable soumis au régime d'imposition ordinaire peut prétendre, notamment quant aux frais de déplacement et cotisations au 2e pilier. Ces déductions seraient limitées dans le cadre de l'imposition à la source, alors que le contribuable soumis au régime ordinaire peut, sous certaines conditions, en déduire la totalité. Il prétend que cette différence, que l'on retrouve aussi bien en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal, viole différents droits découlant de l'Accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse, d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP, ou l'Accord sur la libre circulation; RS 0.142.112.681), soit le droit à ne pas être discriminé en raison de sa nationalité (art. 2 ALCP), le droit à l'égalité de traitement avec
les nationaux (art. 7 let. a ALCP), le droit à bénéficier des mêmes avantages fiscaux que les travailleurs salariés nationaux (art. 9 al. 2 Annexe I ALCP), ainsi que les droits découlant de l'art. 16 ALCP.

4.1 Le recourant s'en est déjà pris aux déductions qui lui étaient accordées, non pas dans le cadre d'un contrôle

abstrait des normes mais dans un recours à l'encontre de décisions d'imposition à la source pour les années 2004 à 2006 le concernant. L'ATF 136 II 241, relatif à cette cause, a été rendu le 26 janvier 2010 en application du droit matériel en vigueur de 2004 à 2006. Il n'était, dès lors, pas fondé sur la novelle en cause qui est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Toutefois, cette novelle ne contient pas de modifications sur le fond quant aux déductions autorisées dans le cadre de l'impôt à la source. En effet, d'une part, elle adapte (cf. art. 1 du règlement du 30 novembre 2009) le taux d'imposition pour l'année 2010 (art. 1 RISP) et, d'autre part, elle modifie les références qui étaient faites, à l'art. 4 RISP, à la loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-V), pour mentionner la nouvelle loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP), entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Ainsi, les déductions autorisées dans le cadre de l'impôt à la source restent, dans leur principe, les mêmes que celles qui l'étaient avant les modifications prévues
dans le règlement attaqué. Dès lors, sur le fond, l'ATF 136 II 241 peut être repris dans le présent cas.

4.2 Cet arrêt fait état de la jurisprudence de la Cour de justice des communautés européennes (aujourd'hui: Cour de justice de l'Union européenne) - à laquelle l'art. 21 al. 2 ALCP renvoie (consid. 14) - en matière de fiscalité directe (cf. les arrêts cités à la fin du consid. 11.3), étant mentionné que le droit européen contient des dispositions analogues aux art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP posant le principe de non-discrimination. Selon cette jurisprudence, il peut y avoir discrimination au sens du droit européen entre résidents et non-résidents si, nonobstant leur résidence dans des Etats membres différents, il est établi que, au regard de l'objet et du contenu des dispositions nationales en cause, les deux catégories de contribuables se trouvent dans une situation comparable. Tel est le cas lorsque le non-résident ne perçoit pas de revenu significatif dans l'Etat de sa résidence et tire l'essentiel de ses ressources imposables, soit plus de 90% de celles-ci (consid. 13.5 et 15.1), d'une activité exercée dans l'Etat d'emploi (consid. 13.2 et 13.3). En effet, dans une telle situation, l'Etat de résidence ne peut pas prendre en compte la situation personnelle et familiale du contribuable parce que le revenu qui y est imposable est insuffisant pour permettre cette prise en compte, ce qui est discriminatoire. Dans ce cas, soumettre, en Suisse, le non-résident à un traitement fiscal différent du résident constitue une discrimination contraire aux règles posées par les art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP (consid. 15), lesquels sont directement applicables et l'emportent sur les dispositions contraires des lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et sur l'harmonisation fiscale, ainsi que du droit cantonal (consid. 16).
4.3
4.3.1 La conclusion de cet arrêt doit être reprise dans la présente cause. Tels que fixés à l'art. 1 de la novelle, les barèmes de l'impôt à la source - qui incluent l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal - comprennent des déductions forfaitaires pour les dépenses professionnelles, les primes d'assurances, les déductions pour charge de famille et les déductions accordées en cas d'activité lucrative des deux époux (cf. art. 86 LIFD, art. 33 al. 3 LHID et 4 al. 1 et 2 LISP), alors que, pour ces mêmes frais, les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire peuvent, dans certains cas, déduire leurs frais effectifs (cf. art. 26 et 33 LIFD, art. 9 LHID et 29 ss LIPP) ou bénéficient de déductions forfaitaires qui peuvent être plus élevées. En outre, l'art. 1 al. 1 de la novelle qui modifie l'art. 4 RISP prévoit des déductions effectives qui ne correspondent pas à celle prévues aux art. 33 LIFD, 9 LHID et 29 ss LIPP. Ainsi, dans cette mesure, l'art. 1 du règlement du 30 novembre 2009 viole l'interdiction de discrimination des art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP, en tant qu'il concerne les travailleurs résidant à l'étranger et exerçant une activité lucrative dépendante en Suisse et dont les revenus totaux - le cas échéant, ceux du couple - proviennent à plus de 90% de Suisse. Dans ce cas, ces personnes doivent être traitées comme les travailleurs résidant en Suisse soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire et, par conséquent, doivent pouvoir prétendre aux mêmes déductions, c'est-à-dire non seulement celles relatives aux frais d'acquisition du revenu mais toutes celles que peut faire valoir une personne soumise au régime ordinaire d'imposition, dans la mesure où le revenu imposable dans l'Etat de résidence ne permet pas la prise en compte de la situation personnelle et familiale du contribuable. Et cela tant pour l'impôt fédéral direct, que pour les impôts cantonal et communal.
4.3.2 Dans leurs observations du 21 juin 2010 respectivement du 29 septembre 2010, le Conseil d'Etat et l'Administration fédérale des contributions font toutefois valoir qu'à la suite de l'ATF 136 II 241 Ï'administration fiscale genevoise a mis en place une procédure afin de donner la possibilité aux travailleurs frontaliers exerçant leur activité à Genève et réalisant le 90% au moins de leurs revenus mondiaux en Suisse, de faire rectifier leur imposition à la source par le biais de la prise en compte de déductions effectives.. Selon les explications

du Conseil d'Etat et selon celles figurant sur le site internet de l'administration fiscale du canton de Genève (http://ge.ch/impots/principes-dimposition), les personnes concernées doivent remplir une déclaration d'impôt dans laquelle elles peuvent demander les mêmes déductions que celles qui sont accordées à un travailleur résidant en Suisse soumis à l'impôt sur le revenu.

Il apparaît ainsi que l'art. 1 du règlement du 30 novembre 2009 ne sera pas appliqué aux travailleurs résidant à l'étranger et exerçant une activité lucrative dépendante en Suisse et dont les revenus totaux proviennent à plus de 90% de Suisse de façon à violer l'interdiction de discrimination des art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP. Il est vrai que ce n'est que sur réclamation que ces personnes pourront faire valoir les mêmes déductions qu'un travailleur soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire, puisqu'il s'agit de ïectifierÏ'imposition à la source. Ainsi, dans un premier temps, les contribuables concernés seront soumis à une réglementation qui, dans leur cas, viole l'interdiction de discrimination des art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP. Il faut néanmoins considérer que cette violation potentielle est en quelque sorte guérie par le dépôt d'une déclaration d'impôt. A cet égard, le recourant qualifie d'abus de droit l'obligation qui lui est faite de déposer une déclaration d'impôt et d'y mentionner ses revenus mobiliers et immobiliers. Ce procédé n'a toutefois rien d'abusif. En effet, la possibilité, octroyée aux personnes concernées, de faire valoir les mêmes déductions que les contribuables soumis à l'impôt sur le revenu va
de pair avec l'obligation de déclarer la totalité de leurs revenus. Dans le cadre de la taxation, les règles en matière de double imposition s'appliqueront. Ainsi, contrairement à ce que laisse entendre le recourant, aucun revenu ne sera imposé deux fois. Le recourant se plaint encore de la procédure longue et coûteuse que représenterait le dépôt d'une réclamation, puis, le cas échéant, celui d'un recours. Il s'agit là de démarches légales auxquelles chaque contribuable contestant une taxation doit se soumettre et qui, à nouveau, ne peuvent être qualifiées d'äbus de droit.

Finalement, il faut ajouter que, si, pour le cas d'espèce et conformément à la jurisprudence, le Tribunal de céans se fie aux explications du Conseil d'Etat et de l'Administration fédérale des contributions quant à la possibilité, pour les personnes concernées, de déposer une déclaration d'impôt ordinaire leur permettant de faire valoir leur frais effectifs, la législation genevoise actuelle n'est pas satisfaisante puisqu'elle ne contient aucune disposition mentionnant expressément cette possibilité. Une telle clarification apparaît nécessaire au regard de la sécurité du droit et de l'intérêt public lié à une bonne administration de la justice.

4.4 En conclusion, compte tenu du fait que le Tribunal fédéral, d'une part, s'impose une certaine retenue dans le cadre d'un contrôle abstrait des normes et que, d'autre part, il prend en considération les explications des autorités selon lesquelles, sur réclamation, l'art. 1 du règlement du 30 novembre 2009 ne sera pas appliqué aux travailleurs résidant à l'étranger et exerçant une activité lucrative dépendante en Suisse et dont les revenus totaux proviennent à plus de 90% de Suisse, le Tribunal de céans n'annulera pas cette disposition, en tant qu'elle concerne ces travailleurs, pour violation de l'interdiction de discrimination des art. 2 ALCP et 9 al. 2 Annexe I ALCP.

5.
Le recours doit donc être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.
Le présent arrêt est communiqué au recourant, au Conseil d'Etat du canton de Genève et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 23 novembre 2010

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le Président: La Greffière:

Zünd Kurtoglu-Jolidon