

Cour des comptes
Route de Chêne 54
1208 Genève
Tél. : +41 (0)22 388 77 90
<http://www.cdc-ge.ch>

M...
XXX
Administration fiscale cantonale
Rue du Stand 26
1204 Genève

Genève, le 6 août 2020

Fiscalité des jetons de présence pour les membres des commissions administratives, conseils d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique.

M...,

À la suite d'une communication citoyenne concernant la fiscalisation des jetons de présence pour les membres des commissions administratives, conseils d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique, la Cour des comptes a adressé une lettre le 27 mai 2020 à l'administration fiscale cantonale, à laquelle il a été répondu le 15 juin 2020. La Cour a tenu une séance avec l'un de vos collaborateurs le 14 juillet 2020¹. La Cour est entrée en matière sur la communication précitée, car il lui appartient de s'assurer notamment de la régularité des comptes et de la légalité des activités (art. 40 al.1 de la loi sur la surveillance de l'État - LSurv ; D 1 09).

La Cour des comptes a procédé à une revue de la législation et à des demandes de renseignements complémentaires auprès de votre administration. Il en ressort les éléments suivants :

1) Contexte

Les jetons de présence octroyés à des membres de commissions administratives, conseils d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique sont des revenus tirés d'activités pour le compte d'institutions publiques. Ces revenus entrent dans le cadre de l'imposition des personnes physiques et des dispositions fédérales et cantonales y relatives.

À Genève, des dispositions cantonales spécifiques ont été adoptées dans ce domaine particulier de la fiscalité des jetons de présence liés à des institutions étatiques. Le 7 mars 1994, le Conseil d'État a émis deux arrêtés relatifs au traitement fiscal des jetons de présence touchés par :

¹ Séance à laquelle vous deviez participer ainsi que votre prédécesseur, avant de vous faire excuser.

- Les membres de commissions administratives, conseils d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique.
- Les députés au Grand Conseil ainsi que par les magistrats des communes et conseillers municipaux.

Le premier arrêté est toujours en vigueur. Il mentionne que « *les jetons de présence versés aux membres des commissions administratives, conseils d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique sont entièrement exonérés des impôts sur le revenu pour la part de leur montant qui n'excède pas 5'000 F. L'exonération est, en outre, de 25 % de la part qui excède 5'000 F. L'exonération totale est toutefois plafonnée à 8'000 F. L'exonération ne doit être calculée que sur le montant effectivement perçu par le commissaire ou le conseiller, à l'exclusion de la part reversée à des tiers* ».

Le second arrêté a été annulé et remplacé par des arrêtés datés du 15 mai 2013 et du 27 mai 2015, précisant que :

- « *Les jetons de présence versés aux députés du Grand Conseil sont soumis aux impôts sur le revenu après déduction de la retenue opérée par le secrétariat général du Grand Conseil sur la base de l'article 47, alinéa 4, de la loi portant règlement du Grand Conseil de la République et du canton de Genève du 13 septembre 1985 et d'un montant forfaitaire à titre de frais de 10 % du montant net des jetons de présence.*
- *Les jetons de présence versés aux conseillers municipaux sont soumis aux impôts sur le revenu après déduction d'un montant forfaitaire à titre de frais à 10 % des montants versés. La part des jetons de présence précités que les conseillers municipaux reversent, le cas échéant, à leur parti politique peut être déduite de leur revenu aux conditions et dans les limites fixées à l'article 33, alinéa 1, lettre i de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD, RS 642.11) et à l'article 37, alinéa de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP, D 3 08).*
- *Les salaires et/ou indemnités versés aux magistrats communaux (conseillers administratifs, maires et adjoints) sont soumis aux impôts sur le revenu ».*

2) Appréciation de la Cour des comptes

Analyse de la pratique fiscale en matière de jetons de présence pour les membres des commissions administratives, conseil d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique selon l'arrêté du 7 mars 1994

Datant de 1994, l'arrêté du Conseil d'État est donc basé sur des dispositions applicables avant l'entrée en vigueur de la révision de la loi sur l'imposition des personnes physiques en 2010 (LIPP²). Les changements législatifs dans le domaine de la fiscalité ont conduit à l'abolition des régimes d'exception en matière d'imposition sous l'impulsion du département des finances, entre 2010 et 2016, de manière à restaurer des bases d'imposition conformes à la loi fédérale d'harmonisation (LHID³) et aux principes constitutionnels que sont l'égalité de traitement entre contribuables et l'imposition selon la capacité contributive.

² Loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08).

³ Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14).

Selon les échanges de la Cour des comptes avec l'AFC, les régimes spéciaux sont maintenant quasiment tous supprimés grâce à la dénonciation de plusieurs dizaines d'accords sectoriels ou d'essence corporatiste.

Par conséquent, l'arrêté du Conseil d'État concernant les jetons de présence pour les membres des commissions administratives, conseil d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique toujours en vigueur constitue une exception qui n'est plus en adéquation avec les textes légaux et les pratiques actuelles, car elle introduit un risque d'inégalité de traitement entre les contribuables. La situation du point de vue fiscal des contribuables membres de commissions publiques concernés par l'arrêté du Conseil d'État du 7 mars 1994 est exorbitante du droit commun, voire des solutions trouvées pour d'autres régimes de déductions forfaitaires.

Exonération

De l'avis de la Cour des comptes, l'exonération partielle du revenu lié aux jetons de présence n'est plus compatible avec la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)⁴. Les exonérations autorisées sont mentionnées à l'art. 7 al. 4 LHID. Cette liste est exhaustive et ne contient pas les jetons de présence.

L'arrêté du Conseil d'État du 7 mars 1994 n'est pas détaillé, mais il semble que l'intention du Conseil d'État était de faciliter l'imposition des revenus liés aux jetons de présence et le décompte des frais professionnels engagés dans le cadre de ces fonctions ainsi que d'inciter des volontaires à participer aux commissions concernées.

Un principe incitatif semblable existe pour le traitement fiscal de la solde des pompiers volontaires, qui est exonérée pour partie. Cependant, ce traitement fiscal particulier a été mis en vigueur dans la LHID⁵ et a donc nécessité une modification de la loi fédérale.

Déduction de frais professionnels

Il existe normalement un rapport de connexité entre le revenu taxé et la déduction autorisée. Selon le principe général, le contribuable peut déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui (art. 1 al.1 de l'ordonnance du département fédéral des finances [DFF] sur les frais professionnels⁶).

⁴ LHID – Article 7 al. 1 – Principe : « L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères. [...] ».

⁵ LHID – Article 7 al. 4 – lettre h^{bis} : Sont seuls exonérés de l'impôt : « la solde des sapeurs-pompiers de milice, jusqu'à concurrence d'un montant annuel déterminé par le droit cantonal, pour les activités liées à l'accomplissement de leurs tâches essentielles (exercices, services de piquet, cours, inspections et interventions, notamment pour le sauvetage, la lutte contre le feu, la lutte contre les sinistres en général et la lutte contre les sinistres causés par les éléments naturels) ; les indemnités supplémentaires forfaitaires pour les cadres, les indemnités supplémentaires de fonction, les indemnités pour les travaux administratifs et les indemnités pour les prestations fournies volontairement ne sont pas exonérées ».

⁶ Ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (Ordonnance sur les frais professionnels, RS 642.118.1), du 10 février 1993.

Si les contribuables membres de commissions d'institutions privées, conformément à la LIPP,⁷ déclarent leurs jetons de présence en tant que revenus accessoires, ils doivent être autorisés à déduire les frais professionnels effectifs en relation avec l'acquisition du revenu concerné.

Les frais déduits par les contribuables correspondent généralement à des frais de déplacement, à des frais de repas, voire des frais administratifs comme du papier pour la préparation de rapports ou de comptes rendus. Les montants déduits peuvent varier, mais un nombre restreint de contribuables déclarent des montants égaux ou supérieurs à 5'000 F sur la base de frais effectifs, selon nos échanges avec l'AFC. Par exemple, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) prévoit pour les activités accessoires, dans l'ordonnance du DFF sur les frais professionnels, une déduction forfaitaire de 20 % des revenus nets avec un minimum de 800 F et un maximum de 2'400 F.

La pratique fiscale induite par l'arrêté du 7 mars 1994 pourrait être interprétée, dans la situation actuelle, comme un montant forfaitaire de déduction et non comme une exonération. Cependant, dans cette situation, la déduction de 5'000 F prévue dans l'arrêté du 7 mars 1994 ne respecte pas le principe de proportionnalité, car la déduction n'est pas liée directement au revenu. En outre, cette déduction forfaitaire peut conduire à un biais dans le calcul du revenu déterminant unifié (RDU), car la détermination du revenu brut est faussée.

Une estimation extrêmement sommaire et non exhaustive des impacts de cette pratique conduit la Cour des comptes à évaluer à environ 500'000 F les pertes fiscales annuelles pour l'État de Genève.

Mode de communication de cette pratique fiscale

L'AFC communique sur son site internet les informations et les différents formulaires utiles aux contribuables pour l'établissement de leur déclaration fiscale. Un formulaire permettant de faciliter le calcul de la part de revenu déductible selon les dispositions de l'arrêté du 7 mars 1994 existe. Néanmoins, ce formulaire n'est pas disponible librement sur le site internet de l'AFC, mais mis à disposition des contribuables sur demande. Une communication plus large est généralement mise en place par l'Administration fiscale cantonale et ce mode de communication réduit est une pratique conservée du passé en lien notamment avec la diversité des accords sectoriels et corporatistes dont la communication ouverte était difficilement réalisable.

La Cour des comptes estime que le mode de communication appliqué pour l'imposition des jetons de présence des commissions est discutable. Le fait de communiquer ouvertement sur cet arrêté engendrerait certainement des questions sur l'égalité de traitement avec les contribuables qui perçoivent des jetons de présence dans d'autres secteurs. Ce mode de communication, disparate, ne permet pas non plus de garantir l'égalité de traitement entre les contribuables prétendument bénéficiaires de cette mesure particulière. En effet, l'information n'étant pas disponible librement, il existe donc un biais d'information entre les contribuables visés.

⁷ LIPP – Article 18 al.1 – Principe : « Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent ».

Autre exception relevée par la Cour des comptes sur la fiscalité des jetons de présence

Dans le cadre de cette analyse et selon les échanges avec l'AFC, la Cour des comptes a également relevé que les juges des prud'hommes et leurs présidents bénéficient d'un traitement fiscal spécifique de leurs revenus. Ces revenus sont déclarés comme des revenus accessoires et bénéficient d'une déduction de leurs frais professionnels, forfaitairement, à hauteur de 20 % du revenu concerné (au minimum 800 F et au maximum 5'000 F). A contrario, les juges assesseurs ne bénéficient pas d'un traitement fiscal particulier.

Ces différences de traitement ne peuvent être justifiées par l'AFC et on ne voit pas quelle pourrait être la justification de ce traitement fiscal particulier.

3) Recommandations de la Cour des comptes

Sur la base de cet examen, la Cour des comptes recommande à l'AFC d'une part de proposer une modification de l'arrêté du 7 mars 1994 relatif au traitement fiscal des jetons de présence touchés par les membres de commissions administratives, conseils d'administration ou de fondation des établissements genevois de droit public ou à participation étatique, afin d'abolir cette fiscalité spécifique. D'autre part, la Cour des comptes recommande à l'AFC d'harmoniser ses pratiques fiscales concernant les jetons de présence des juges des prud'hommes et des juges assesseurs.

La Cour des comptes vous saurait gré de la tenir informée d'ici la fin du mois de novembre 2020 des suites données à ces deux recommandations par votre administration.

Au vu de l'intérêt public du présent dossier, une copie anonymisée sera publiée sur le site internet de la Cour des comptes.

Veillez croire, M..., à l'assurance de nos sentiments distingués.

Pour la Cour des comptes

François PAYCHÈRE, président

Sophie FORSTER CARBONNIER, magistrate

Copie :

- Mme Nathalie FONTANET, conseillère d'État chargée du département des finances et des ressources humaines (DF).
- Au citoyen auteur de la communication.