

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1201/2015-ICC

ATA/598/2017

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 mai 2017

4^e section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
5 avril 2016 (JTAPI/349/2016)**

EN FAIT

- 1) Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année 2013.
- 2) Monsieur A_____ est domicilié à Genève, où il est contribuable.
- 3) Il est le père de Madame B_____, née le _____1990.
- 4) Dans sa déclaration fiscale 2013, concernant l'ICC, M. A_____ a fait état d'un revenu imposable de CHF 72'644.- ainsi que d'une fortune imposable nulle.
- 5) Par bordereau du 18 février 2015, l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC-GE) a établi l'imposition de M. A_____ pour l'année 2013 à CHF 15'923,30 pour l'ICC 2013 sur la base d'un revenu et d'une fortune imposable de CHF 85'002.- et CHF 30'864.-.

Le tableau « éléments retenus par l'administration » qui y était annexé mentionnait : « la charge de votre fille ne peut être admise en déduction car au 31.12.2013, elle n'était ni étudiante ni apprentie ».

- 6) Le 26 février 2015, M. A_____ s'est rendu au guichet de l'AFC-GE afin d'élever réclamation contre sa taxation et l'a complétée le lendemain par courrier.

L'AFC-GE devait tenir compte de la charge de famille qu'il avait assumée en 2013 notamment.

Après avoir terminé son apprentissage en août 2012, sa fille était partie en Irlande apprendre l'anglais. Elle était revenue à Genève au début de l'année 2013 et avait dû s'inscrire au chômage. Sa fille n'était plus étudiante au 31 décembre 2013, mais au chômage. Son indemnité avait été calculée sur son salaire d'apprentie. Il l'avait accueillie chez lui et avait assuré le complément de son entretien en prenant notamment à sa charge ses primes d'assurance-maladie et d'importants frais médicaux.

Elle avait en outre entrepris des démarches en vue d'obtenir un subside d'assurance-maladie, qui lui avait été refusé au motif qu'elle était à la charge de ses parents.

- 7) Par décision du 12 mars 2015, l'AFC-GE a maintenu la taxation contestée.

Aucune déduction pour charge de famille ne pouvait être accordée, car les conditions prévues par la loi n'étaient pas réalisées.

- 8) Par acte du 13 avril 2015, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre cette dernière décision, concluant à ce qu'une charge de famille lui soit accordée et que sa taxation ICC 2013 soit corrigée en conséquence.

En 2012, l'AFC-GE avait admis l'entretien de sa fille comme étant une charge de famille. Avec un revenu annuel de CHF 10'160.- en 2013, sa fille avait été incapable de subvenir à ses besoins. Il n'appartenait pas à l'AFC-GE de constater cette incapacité mais aux services concernés, en l'espèce, l'office cantonal de l'emploi.

Le service de l'assurance maladie (ci-après : SAM) avait refusé l'octroi d'un subside pour sa fille, en raison du fait qu'ils faisaient ménage commun et que le revenu annuel de celle-ci était inférieur à CHF 15'000.-.

C'était sur la base de ces éléments et en toute bonne foi qu'il avait sollicité une déduction pour charge de famille et comme il était certain de l'obtenir, il n'avait pas fait valoir dans sa déclaration les frais directs liés à l'entretien de sa fille (cotisation maladie, frais médicaux et autres versements). Il avait payé des acomptes sur la base de sa taxation 2012.

Le montant qui lui était réclamé, soit CHF 8'710.- de plus que les acomptes versés, correspondait à plus de deux mois de prestations de retraite.

Enfin, la notion d'« incapacité de subvenir à ses besoins » était interprétée différemment au niveau cantonal et fédéral.

- 9) Dans sa réponse du 15 juillet 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision entreprise.
- 10) Le 7 août 2015, M. A_____ a répliqué, persistant dans les conclusions et termes de son recours.
- 11) Le 1^{er} septembre 2015, l'AFC-GE a dupliqué, persistant également dans les conclusions et termes de ses précédentes écritures.
- 12) Par jugement du 5 avril 2016, le TAPI a rejeté le recours et mis à la charge de M. A_____ un émoulement de CHF 500.-.

La fille de M. A_____ étant âgée de moins de 25 ans le 31 décembre 2013 et n'étant alors ni apprentie ni étudiante, c'était à bon droit que l'AFC-GE avait retenu qu'elle ne constituait pas une charge de famille.

En 2013, elle avait perçu des indemnités de chômage, réalisant ainsi un revenu brut de CHF 10'160.-. Elle ne souffrait pas d'une déficience propre à l'empêcher de gagner sa vie.

Enfin, le droit fédéral n'imposait pas une harmonisation entre l'IFD et l'ICC en lien avec la déduction pour charge de famille.

M. A_____ était invité à solliciter auprès de l'AFC-GE un arrangement de paiement de son bordereau ICC 2013.

- 13) Par acte du 4 mai 2016, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 5 avril 2016, concluant à son annulation, à la reconnaissance du soutien financier apporté à sa fille comme étant une charge de famille, subsidiairement, à ce qu'ils soient traités fiscalement comme un couple, et plus subsidiairement encore à ce qu'il soit constaté que le refus du SAM n'a pas lieu d'être et que le versement rétroactif d'un subside au bénéficiaire de sa fille à hauteur maximum de la moyenne cantonale 2013 soit ordonné.

Il a complété ses arguments développés devant le TAPI.

Le SAM considérait qu'une personne assumant une charge légale était assimilée à un couple. La contradiction existant entre les pratiques du SAM et de l'AFC-GE, soit deux services de l'État, devait mener à élargir le litige à l'État de Genève.

La loi cantonale, son règlement d'application, le guide du contribuable et le GeTax ne mentionnaient aucune information permettant aux parents de comprendre qu'un enfant qui ne souffrait pas d'une déficience interne l'empêchant de travailler ne serait pas considéré comme une charge de famille. De plus, l'interprétation de la loi faite par l'AFC-GE était en contradiction avec l'analyse faite par le SAM.

Les contradictions entre les différents services et le manque d'information à l'égard du public l'avait induit en erreur, dès lors qu'il aurait certainement dû adresser sa fille aux services sociaux au lieu de l'héberger.

- 14) Le 12 mai 2016, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 15) Le 19 mai 2016, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties.

M. A_____ a maintenu son recours, après avoir obtenu du juge délégué les explications quant à la distinction entre les législations fédérales en matière d'assurance-maladie et d'impôt fédéral direct d'une part et d'autre part, d'impôt cantonal.

L'AFC-GE s'est vu octroyer un délai au 24 juin 2016 pour déposer ses observations.

-
- 16) Le 24 juin 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours tout en réitérant les arguments développés devant le TAPI.

Les dispositions de la loi fédérale sur l'assurance-maladie du 18 mars 1994 (LAMal - RS 832.10) ne poursuivant pas le même but que celles du droit fiscal, il convenait d'adopter une interprétation autonome de celles-ci.

- 17) Le 25 juillet 2016, M. A_____ a brièvement répliqué et persisté dans ses conclusions.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige porte sur le refus de l'AFC-GE de prendre en considération la charge de famille pour la fille du recourant dans le calcul de l'ICC 2013 de ce dernier.
- 3) a. Aux termes de l'art. 39 al. 1 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 05), est déduit du revenu net annuel CHF 10'000.- pour chaque charge de famille. Constitue une charge de famille 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 CHF 87'500.-, lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien (art. 39 al. 2 let. b LIPP).

b. Pour l'octroi d'une charge de famille pour un enfant majeur en apprentissage ou aux études, la date-critère du 31 décembre de la période prend une importance décisive. Cela signifie que cette défalcation doit être refusée lorsque l'enfant, à cette date, ne se trouve pas ou plus en apprentissage ou aux études. Selon la doctrine relative à l'IFD, mais applicable mutatis mutandis à l'ICC, on peut néanmoins s'écarter de cette règle lorsqu'un enfant est empêché pour des motifs objectifs, notamment la maladie ou l'armée, de fréquenter une école à cette date, dans le cadre d'une formation au demeurant ininterrompue (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. art. 213, p. 1681 n. 16).
- 4) a. Constituent également des charges de famille, les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés à l'art. 39 al. 2 let. a et b LIPP), frères, sœurs,

oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 87'500.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien (art. 39 al. 2 let. c LIPP).

b. La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins » doit être interprétée de manière stricte : le proche à charge doit faire partie des membres de la famille énoncés dans l'art. 39 al. 2 let. c LIPP et il ne doit pas être capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Cette interprétation respecte l'exigence de stabilité voulue par le législateur : elle limite les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises en ne prenant en compte que les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Ce faisant, elle évite la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale (ATA/217/2016 du 8 mars 2016 confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_327/2016 du 23 mai 2016 consid. 5 et 6 ; ATA/240/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/350/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/138/2012 du 13 mars 2012 et la jurisprudence citée). Ainsi, un obstacle administratif ayant pour effet d'empêcher une personne de trouver un emploi ne permettrait pas de considérer cette personne comme un proche nécessaire (ATA/240/2015 précité ; ATA/350/2012 précité). En revanche, le besoin d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur ne devrait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à l'entretien de celui-ci si ce fait était établi (ATA/240/2015 précité ; ATA/41/2011 du 25 janvier 2011 et la jurisprudence citée).

c. Une personne est dans le besoin lorsque, pour des motifs objectifs, elle n'est durablement pas en mesure de subvenir seule à son entretien et dépend dès lors de l'aide de tiers (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., p. 1686 n. 37). Il incombe au contribuable d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et d'apporter la preuve des sommes versées pour son entretien pendant la période fiscale concernée (arrêt du Tribunal fédéral 2A.609/2003 du 27 octobre 2003).

- 5) À teneur de l'art. 65 al. 1 LIPP, les déductions sociales et les barèmes sont déterminés d'après la situation existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.
- 6) a. En l'espèce, au 31 décembre 2013, la fille du recourant n'était ni une apprentie au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ni une étudiante régulièrement inscrite dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur.

Ainsi au sens de l'art. 39 al. 2 let. b LIPP, la fille du recourant ne donnait pas droit à une charge de famille à déduire du revenu imposable de ce dernier.

b. Le recourant soutient que la déduction de charges de famille doit lui être octroyée au motif que sa fille se trouvait dans une situation de proche incapable de subvenir entièrement à ses besoins.

Il ressort du dossier qu'en 2013, la fille du recourant a perçu des indemnités journalières de l'assurance-chômage à concurrence de CHF 10'160.- et qu'elle ne souffrait pas d'une déficience propre à l'empêcher de gagner sa vie. Elle n'est pas empêchée durablement de subvenir seule à son entretien et ne dépend ainsi pas de l'aide de tiers.

Partant, et bien que l'aide apportée par le recourant à sa fille durant la période fiscale 2013 soit à saluer, celle-ci ne répond pas à la notion énoncée par l'art. 39 al. 2 let. c LIPP de « proche incapable de subvenir à ses besoins » et à l'interprétation stricte développée par la jurisprudence rappelée supra, de laquelle la chambre de céans ne peut sans motif s'écarter.

- 7) a. Dans ses conclusions subsidiaires, le recourant demande à la chambre administrative de considérer qu'il forme un couple avec sa fille, dès lors que conformément à l'art. 21 al. 3 de la loi d'application de la loi fédérale sur l'assurance-maladie du 29 mai 1997 (LaLAMal - J 3 05), le droit aux subsides s'étend au conjoint, au partenaire enregistré et aux enfants à charge de l'ayant droit. Une personne assumant une charge légale est assimilée à un couple.

Or, le présent litige est soumis à la LIPP et non pas à la législation cantonale en matière d'assurance maladie, si bien que pour ce motif déjà cette conclusion doit être rejetée. Il sera également rappelé au recourant qu'admettre un tel cas de figure ne serait pas conforme à l'art. 95 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210).

b. Enfin, la demande de reconsidérer la position du SAM est exorbitante au présent litige et la chambre de céans n'est pas compétente pour rendre une décision d'octroi rétroactif de subvention en faveur de sa fille.

- 8) Ce qui précède conduit au rejet du recours.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 mai 2016 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 5 avril 2016 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du contribuable ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du contribuable, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

A. Piguet Maystre

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :