

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1329/2006-FIN

ATA/320/2006

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 13 juin 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame C_____ et Monsieur S_____

EN FAIT

1. Madame C_____ et Monsieur S_____ (ci-après : les contribuables) sont contribuables à Genève. Dans leur déclaration fiscale 2003, ils ont notamment annoncé, dans la rubrique « autres personnes à charge », Madame Y_____, mère de M. S_____, et les deux frères de ce dernier, Messieurs I_____ et F_____ S_____, à qui ils avaient versé un montant de CHF 10'000.-. Ces trois personnes étaient domiciliées au Kosovo du 1^{er} janvier au 31 décembre 2003.
2. Dans le bordereau concernant les impôts cantonaux et communaux 2003 (ci-après : ICC), l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a retenu un montant de CHF 6'500.- à titre de charge de famille.
3. Le 2 juillet 2004, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau, au motif que l'AFC n'avait pas tenu compte de la totalité de ces versements.

Les proches de M. S_____ étaient tous dans l'impossibilité totale de subvenir à leurs besoins et tous les justificatifs attestant de leur incapacité financière avaient été produits.

Les contribuables ont ajouté que M. I_____ S_____ était sans emploi et qu'il n'existait pas, au Kosovo, d'institution pouvant lui octroyer un revenu de substitution. Quant à M. F_____ S_____, il était étudiant et ne percevait aucun revenu lui permettant de contribuer à l'entretien de sa famille.
4. Par décision sur réclamation du 5 août 2004, l'AFC a rejeté la réclamation.

Conformément à l'article 14 alinéa 5 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid, du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16), les frères domiciliés au Kosovo ne pouvaient être considérés comme des charges de famille, car ils disposaient de leur propre logement et étaient soit à la recherche d'un emploi, soit étudiant.

C'était à titre exceptionnel que l'AFC avait admis une charge de famille en CHF 6'500.- pour la mère de M. S_____, alors qu'elle n'était ni invalide ni incapable de subvenir à ses propres besoins.
5. Le 3 septembre 2004, les contribuables ont interjeté recours contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) reprenant et développant les arguments figurant dans leur réclamation.

Ils ont précisé que l'économie du pays, ravagé par la guerre, était des plus précaires de sorte qu'il n'y avait que très peu de possibilités d'emploi. De plus, il n'existait pas de caisse de chômage au Kosovo.

6. Invitée à se déterminer, l'AFC conclut au rejet du recours le 8 avril 2005.

Les trois personnes ne souffrant d'aucune déficience physique ou intellectuelle qui les aurait empêchées de travailler ou de poursuivre des études, elles ne pouvaient être considérées comme des charges de famille conformément à la jurisprudence constante relative à l'article 31 alinéa 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), applicable à l'article 14 alinéa 5 lettre c LIPP-V.

De plus, les contribuables n'avaient pas apporté la preuve que les deux frères ou la mère de M. S_____ étaient sans fortune. Ils n'avaient pas non plus démontré que le frère étudiant ne bénéficiait pas d'une bourse.

Concernant Mme Y_____ l'AFC a renoncé à demander la reformatio in pejus pour la charge de famille octroyée à titre exceptionnel.

7. Par décision du 27 février 2006, reçue par l'AFC le 13 mars suivant, la commission a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle décision conforme aux considérants.

Etant relativement ancienne, la jurisprudence constante afférente à l'article 31 alinéa 3 lettre c LCP devait évoluer pour tenir compte du fait que l'incapacité de subvenir à ses besoins pouvait avoir pour origine d'autres causes que celles qui avaient donné lieu aux arrêts du Tribunal administratif.

Les deux frères vivant au Kosovo ne pouvaient survivre que grâce à l'aide de leur parenté établie à l'étranger, car l'économie du Kosovo était anéantie. Ceci avait pour conséquence que les personnes en âge d'exercer une activité lucrative et parfaitement aptes au travail ne trouvaient tout simplement pas d'emploi.

8. Par acte déposé au greffe du Tribunal administratif le 11 avril 2006, l'AFC a recouru contre cette décision en concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 5 août 2004.

La situation économique ne pouvait être considérée comme instable dès lors que M. F_____ S_____ avait pu suivre des études universitaires à Pristina.

Selon la jurisprudence constante, le fait d'être étudiant n'impliquait pas qu'une personne n'était pas capable de subvenir entièrement à ses besoins au sens où l'entendait l'article 31 alinéa 3 lettre d LCP.

Les contribuables n'avaient toujours pas apporté la preuve de ce que leurs proches étaient sans fortune.

En statuant ainsi, la commission s'était écartée de sa propre jurisprudence et de celle du Tribunal administratif.

Ce changement de jurisprudence introduisait par ailleurs une inégalité de traitement entre contribuables, dès lors qu'il revenait à accorder une charge de famille en fonction de la situation économique ou politique de l'Etat de domicile de la personne à charge, et ce indépendamment de l'aide financière accordée par celui-ci.

9. Les contribuables ont répondu le 15 mai 2006. S'il était certes exact que l'université de Pristina, financée par la Communauté internationale, fonctionnait, il n'en restait pas moins que le pays se trouvait dans un état de précarité alarmant. Quant à la preuve visant à établir que leurs proches étaient sans fortune, elle portait sur un fait négatif et ne pouvait en conséquence pas être apportée.

Au surplus, l'AFC errait en évoquant un changement de jurisprudence : il n'avait en effet jamais été exclu que des considérations de politique et d'économie étrangères pussent être prises en considération.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Selon l'article 14 alinéa 5 lettre c LIPP-V, dès l'année fiscale 2002, constitue une charge de famille pour le proche qui pourvoit à leur entretien, toute personne incapable de subvenir à ses besoins et dont la fortune ne dépasse pas CHF 50'000.- ni le revenu annuel CHF 10'200.- (charge entière) ou supérieur à CHF 20'400.- (demi-charge). La notion « incapable de subvenir entièrement à ses besoins » a été reprise du texte de l'article 31 alinéa 3 lettre c LCP, lequel prévoyait l'octroi de charges de famille pour les proches nécessiteux.

Par proches nécessiteux, il faut entendre les personnes qui sont incapables de subvenir à leurs besoins, ce qui suppose que la personne à charge n'est pas 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 (RDAF 1959 p. 156; RDAF 1978 p. 285 ; Revue fiscale 1988 p. 340; ATA/258/1998 du 5 mai 1998 ; ATA du 27 septembre 1989). Le tribunal a eu l'occasion de considérer qu'un obstacle administratif ayant pour effet d'empêcher

une personne de trouver un emploi ne permettait pas de considérer cette personne comme un proche nécessiteux (ATA/230/2002 précité).

Même si cette jurisprudence est relativement ancienne, il n'y a pas lieu de s'en écarter (ATA/230/2002 du 7 mai 2002), ce d'autant moins qu'elle est également conforme aux nouvelles dispositions en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001, applicables au cas d'espèce. 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 uniquement 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.

Cette solution est par ailleurs conforme à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 614.11), selon laquelle la déduction pour personnes nécessiteuses est ouverte pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative (art. 35 la. 1 let. b LIFD). Selon la doctrine, la notion d'incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative peut être rapprochée de celle de l'incapacité de subvenir à ses besoins (Archives de droit fiscal 57 p. 431 ; Revue fiscale 2004 p. 617).

3. En l'espèce, les intimés invoquent des considérations d'ordre politique et économique afin de justifier le qualificatif de personnes fiscalement à charge. Dans sa jurisprudence, le tribunal interprète cette notion de façon à prendre en compte les particularités propres à la personne visée et non la situation économique et politique du pays dans lequel elle vit. Il en ressort que le but de la norme n'est pas de pallier le manque de travail dans un pays tiers, mais de venir en aide aux personnes qui se trouvent dans l'incapacité de travailler et ce, indépendamment du lieu où elles résident. L'incapacité de travailler au sens de cette disposition doit donc être clairement distinguée de l'incapacité de trouver un emploi.
4. En tout état, selon un principe général en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve pour démontrer l'existence d'éléments imposables. En revanche, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve ou d'en supporter les conséquences en cas d'échec. Cela étant, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait est toutefois limitée par ce qui apparaît comme raisonnable compte tenu des circonstances. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (RDAF 1998 II 25 ; ATA/240/2006 du 2 mai 2006 ; ATA/22/2005

du 18 janvier 2005 ; ATA/792/2003 du 28 octobre 2003 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 431). Dans une espèce concernant les charges de famille, le tribunal a estimé que le neveu et la belle soeur du recourant vivant au Rwanda ne pouvaient être assimilés à des « proches nécessaires » dès lors qu'il n'avait pas été démontré qu'ils seraient incapables de gagner leur vie en raison de leur âge ou d'une déficience physique ou intellectuelle qui leur serait propre (ATA/258/1998 du 5 mai 1998).

En l'espèce, les pièces versées au dossier ainsi que les écritures produites par les parties ne permettent pas au tribunal de considérer que les trois personnes ne perçoivent aucun revenu et qu'elles ne sont bénéficiaires d'aucune prestation étatique. Dans leurs écritures, les intimés avouent eux-mêmes être incapables d'en rapporter la preuve. Or, le rabais d'impôt étant de nature à diminuer la dette fiscale, il appartient aux contribuables de supporter l'absence de preuve à ce sujet.

5. Cette solution est encore confirmée si on analyse la situation sous l'angle du principe de l'égalité de traitement. 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 (ATF 122 I 101 consid. 2b p. 103 ; 118 Ia 1 consid. 3a p. 3). Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu du principe de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATA/755/2005 du 8 novembre 2005).

Rien ne permet objectivement de traiter différemment les contribuables en fonction de la situation économique et politique de l'Etat de domicile de la personne à « charge ». Une personne qui ne reçoit aucune aide de son Etat malgré la situation politique et économique stable de celui-ci et qui, après de nombreuses recherches, se retrouve sans emploi, ne serait pas assimilée à une personne à charge, et ce contrairement à une personne dans la même situation, mais résidant dans un Etat économiquement et politiquement instable. De ce point de vue, le grief de l'administration est fondé, car dans les deux cas, l'incapacité de subvenir à ses besoins est due à la situation de l'Etat en cause et non aux caractéristiques propres à la personne nécessitant le soutien financier. La solution retenue par la commission ne permet donc pas d'assurer le principe de l'égalité de traitement.

Il n'y a donc pas lieu de considérer les frères du recourant comme des personnes à charge.

Le recours de l'AFC sera ainsi admis et la décision de la commission annulée.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des contribuables, conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 avril 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2006 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

rétablit la décision sur réclamation prise le 5 août 2004 par l'administration fiscale cantonale ;

met à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à Madame C_____ et Monsieur S_____, et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :