RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/173/2007-FIN **ATA/412/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 août 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur C_____

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Madame et Monsieur C_____ sont contribuables à Genève. Dans leur déclaration fiscale 2002, ils ont indiqué leur fils D_____, né le _____ 1983, étudiant, et leur fille H_____, née le _____1977, comme enfants à charge ayant moins de 25 ans révolus. Ils ont également mentionné comme autres personnes à charge, Madame T. C_____ et Monsieur V. C_____, parents des contribuables. Parmi les déductions, ils ont fait figurer des montants de CHF 2'136.- et CHF 540.- au titre d'assurance-maladie et assurance-accidents des enfants. Enfin, le montant net des frais médicaux pour les enfants inscrits sous la rubrique ad hoc était de CHF 1'417.-. Un décompte manuscrit tant des primes d'assurances que des frais médicaux était joint, dont il ressortait que les primes d'assurances de chaque enfant étaient de CHF 1'068.- pour l'assurance-maladie et CHF 270.- pour l'assurance-accidents et que les frais médicaux étaient de CHF 1'272.- pour M. D. C_____ et de CHF 145.- pour Mme H. C_____.

2. Dans le bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2002 (ci après : taxation 2002), daté du 4 novembre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), a admis les parents du contribuable et le fils âgé de moins de 25 ans révolus comme charges de la famille, ainsi que la déduction des primes d'assurances des deux enfants. Les frais de maladie ont été déduits à concurrence de CHF 2'000.- pour les contribuables et leur enfant à charge.

3. Le 24 novembre 2003, les contribuables ont élevé une réclamation contre la taxation 2002. Ils désiraient apporter un changement à leur situation en ce sens que leur fils poursuivait des études de médecine vétérinaire à Berne où il résidait la semaine et il était entièrement à leur charge pour tous les frais en découlant : logement, nourriture, déplacements, matériel et taxes universitaires, ainsi que diverses assurances. Ils demandaient que ces frais importants, dont les justificatifs seraient produits ultérieurement, puissent être déduits.

4. Le 16 septembre 2004, l'AFC a maintenu la taxation 2002 des époux C_____. L'obligation pour les parents de subvenir aux besoins de leurs enfants, même majeurs, qui poursuivaient des études, résultait du Code civil suisse du 10 décembre l907 (CCS - RS 210).

   Il s'agissait d'une obligation légale. De ce fait, la prestation d'entretien ne pouvait être déduite, étant relevé qu'une charge de famille avait été admise pour leur fils.

5. Par acte du 11 octobre 2004, les époux C_____ ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours ou la CCRICC). Ils souhaitaient que l'on tienne

compte du fait que leur fils étudiait dans un autre canton, ce qui entraînait des frais plus élevés que s'il faisait des études à Genève. Par ailleurs, ils sollicitaient un réexamen concernant le logement de leurs parents, mis gratuitement à la disposition de ceux-ci et pour lequel ils ne pouvaient déduire que les intérêts hypothécaires. Ils souhaitaient que ces questions soient examinées pour 2002 et les années suivantes.

Parmi les justificatifs de frais de leur fils, ils produisaient notamment une police d'assurance maladie pour 2004 d'un montant mensuel de CHF 254,60 ; une communication des primes 2004, datée du 25 août 2003, pour des assurances complémentaires d'un montant mensuel de CHF 16,70 ; une note d'honoraires d'un médecin du 17 février 2003, de CHF 95.- ; un ticket de pharmacie de juillet 2002, pour l'achat de médicaments pour un total de CHF 40,75 ; une note d'honoraires de médecin du 19 février 2003, d'un montant de CHF 125,40 et une note d'honoraires médicaux du 24 février 2003, d'un montant de CHF 187.-.

6. Le 20 avril 2005, l'AFC s'est opposée au recours, reprenant son argumentation antérieure quant à la situation du fils des contribuables. S'agissant des parents du contribuable, ils avaient été admis comme charge de famille et les intérêts et la dette hypothécaire relatifs à l'immeuble occupé par ceux-ci avaient été déduits.

7. Par décision du 11 décembre 2006, notifiée le 3 janvier 2007, la CCRICC a admis partiellement le recours et retourné le dossier à l'AFC.

L'AFC avait à juste titre admis le fils des contribuables comme charge de famille et refusé de déduire ses frais d'entretien et de formation. Toutefois, l'administration avait omis de prendre en compte les primes d'assurances maladie et accident du même fils, qui s'élevaient à CHF 3'352.-. En outre, il fallait vérifier si les frais médicaux de ce dernier, ascendant à CHF 353.-, avaient bien été pris en considération. S'agissant du logement des parents, le recours était mal fondé.

8. Le 18 janvier 2007, l'AFC a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 16 septembre 2004. Elle contestait l'admission de la déduction des primes d'assurance maladie pour CHF 3'352.- et le renvoi pour vérification de la prise en compte de CHF 353.- au titre de frais médicaux.

La taxation 2002, conformément aux indications des contribuables, avait retenu un montant de CHF 2'136.- pour les primes d'assurance-maladie, auquel s'ajoutaient les cotisations d'assurance-accident. La fille aînée des époux C_____ ayant 25 ans révolus au 31 décembre 2002, ces montants avaient été admis pour un seul enfant à charge. En outre, tant les justificatifs de primes que les factures pour frais médicaux produits par les intéressés concernaient 2004 ou 2003, à l'exception d'une facture de pharmacie datée de 2002, d'un montant de CHF 40,75.

Au regard des principes de la périodicité de l'impôt et de l'étanchéité des exercices fiscaux, seuls les frais médicaux des contribuables et de leur enfant à charge avaient été admis en déduction à hauteur de CHF 2'000.-, dans les limites légales.

9. Les contribuables ont été invités par le tribunal de céans à présenter leurs observations, par courrier du 23 janvier 2007.

10. Dit courrier étant demeuré sans réponse, ils ont été invités à y donner suite pour le 21 mars 2007, par courrier recommandé du 14 mars 2007.

11. Le 21 mars 2007, les contribuables ont sollicité un "délai de recours" supplémentaire, car le frère de M. C_____ était décédé récemment. Etait joint un document dont il ressortait que le corps avait été incinéré le 15 août 2006.

12. Le 23 mars 2007, le Tribunal administratif a informé les contribuables qu'il ne pouvait accorder un second délai et que l'affaire était gardée à juger.

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. Le seul objet du litige relatif à la taxation 2002 des intimés est le montant de la déclaration des primes d'assurances maladie et accidents de leur enfant à charge ainsi que la prise en compte des frais médicaux de ce dernier.

3. a. L'impôt sur le revenu d'une personne physique est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, cette dernière correspondant à l'année civile (art. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques [LITPP - II] du 31 août 2000 - LITPP-II - D 3 12). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 2 al. 1 LITPP-II). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions admises, dont les déductions de santé. Ces dernières comprennent d'une part les primes d'assurances maladie et accidents du contribuable et des personnes à charge (art. 4 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - LIPP - V - 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) et, d'autre part, leurs frais médicaux, lorsque le contribuable supporte lui-même les frais et qu'ils excédent 1% des revenus imposables diminués des déductions prévues aux articles 2 à 8 LIPP-V (art. 4 al. 2 LIPP-V).

b. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants d'une part, et, d'autre part, le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il ferait valoir les déductions autorisées (ATA/540/2001 du 28 août 2001).

Dans le cas d'espèce, les pièces sur lesquelles la CCRICC s'est fondée pour retenir que l'AFC avait omis de déduire les primes d'assurances maladie et accidents du fils des contribuables concernent l'année 2004. Ce sont des charges postérieures à l'exercice pertinent et elles n'ont donc pas à être prises en compte, que ce soit en tout ou partie, pour l'établissement de la taxation 2002. C'est ainsi à tort que l'autorité intimée les a retenues. Il en va de même pour les frais médicaux facturés et payés en 2003, qui affectent l'exercice 2003.

4. Reste le ticket de pharmacie correspondant à un achat de médicament de CHF 40,75 en juillet 2002. Tous les frais médicaux déclarés et documentés par les contribuables ont été admis par l'AFC et déduits pour la part dépassant le pourcentage fixé par l'article 4 alinéa 2 LIPP-V. Toutefois, le ticket en cause n'était pas mentionné par les contribuables. Il n'a été produit qu'en juillet 2004, pendant la procédure de réclamation. L'AFC aurait dès lors dû examiner si et dans quelle mesure ces frais, même modiques, devaient être pris en compte pour la déduction des frais médicaux 2002 des contribuables et de leur fils à charge (art. 42 al. 1 et 43 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

5. La décision querellée sera donc confirmée sur ce point seulement.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement. Vu les motifs ayant conduit à cette solution, et l'absence de détermination des contribuables intimés, aucun émolument ne sera perçu (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 janvier 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 2006 concernant Madame et Monsieur C_____ ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts en ce qu'elle retourne le dossier à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle prenne en compte dans la taxation 2002 des contribuables les primes d'assurances maladie et accidents 2004 de leur fils à charge, en CHF 3'352.- ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts en ce qu'elle retourne le dossier à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle prenne en compte dans la taxation 2002 des contribuables les frais médicaux 2003 de leur fils à charge, en CHF 313.- ;

confirme la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts pour le surplus ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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 recourant 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'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Madame et Monsieur C_____, ainsi qu'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 adj. a.i. :	le président :
P. Pensa	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :