RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2094/2006-FIN **ATA/239/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 mai 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur E_____
représentés par la Fiduciaire Jean Bürgy S.A., mandataire

EN FAIT

1. Madame et Monsieur E_____ sont contribuables à Genève. Dans leur déclaration fiscale 2003, ils ont indiqué, sous la rubrique « enfant(s) à charge ayant moins de 25 ans révolus, né(s) après le 31 décembre 1978 », Madame M_____, née le _____ 1985, nièce de Mme E_____. Sous la rubrique « allocations familiales » un montant de CHF 2'420.- s'ajoutait au revenu de l'activité dépendante de M. E_____. Enfin, dans les montants déterminants pour le calcul du rabais d'impôts, les contribuables ont mentionné un montant de CHF 6'500.- pour charge de famille.

2. Dans le bordereau d'impôts cantonaux et communaux 2003 du 12 juillet 2004 (ci-après : taxation 2003), l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC), n'a pas retenu de montant au titre de charge de famille.

3. Le 29 juillet 2004, les contribuables ont élevé réclamation contre leur taxation 2003, demandant à ce que leur nièce soit retenue comme charge de famille. Elle était entièrement à la charge des contribuables auxquels ses parents, vivant dans une situation précaire, l'avait confiée afin qu'elle ait un avenir. Si elle ne pouvait être considérée comme enfant à charge, elle devait être admise comme « personne à charge ». Son budget de dépenses par an s'élevait à CHF 15'003.-.

   Par ailleurs, ils ne touchaient aucune allocation familiale pour leur nièce, de sorte que le montant figurant à ce titre dans leurs revenus devait être soustrait.

4. Par décision du 29 novembre 2004, l'AFC a admis la réclamation s'agissant des allocations familiales et l'a rejetée concernant la charge de famille, la nièce des contribuables ne pouvant être considérée comme une personne incapable de subvenir entièrement à ses besoins, comme l'exigeait l'article 14 alinéa 5 lettre c de la loi 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).

5. Le 23 décembre 2004, les contribuables ont interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI), contestant le refus de considérer leur nièce comme personne à charge. Cette dernière était arrivée en Suisse en 1998. Elle vivait jusqu'alors dans les favelas au Brésil, dans une situation de précarité extrême. Les contribuables avaient entrepris des démarches en vue d'adoption, mais elles n'avaient pas abouti en raison de problèmes juridiques entre le Brésil et la Suisse. Leur nièce n'avait plus de contact avec ses parents biologiques et considérait ses oncle et tante comme parents. Il n'était pas admissible d'exiger d'elle qu'elle travaille durant ses

études. Enfin, le budget de ses dépenses annuelles était de CHF 18'333.-, entièrement assuré par les époux E_____.

6. Par décision du 8 mai 2006, la CCRMI a admis le recours des contribuables. La situation de ces derniers était celle de parents nourriciers. Ils subvenaient à l'entretien de leur nièce qui était dans l'incapacité d'occuper un emploi rémunéré en raison de sa scolarité à plein temps. Elle devait donc être admise comme charge.

7. Le 8 juin 2006, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision. La CCRMI était en contradiction avec la jurisprudence constante en matière d'admission de charge.

8. Le 4 septembre 2006 les époux E_____, appelés à se déterminer sur le recours de l'AFC, se sont référés à la décision de la CCRMI.

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 lettres a et b LIPP-V, constituent des charges de famille pour celui des parents qui en a la garde, chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 13'800.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge) et chaque enfant majeur à l'entretien duquel il pourvoit, jusqu'à 25 ans révolus, qui est apprenti ou étudiant et dont la fortune ne dépasse pas CHF 50'000.- et le revenu annuel CHF 13'600.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge).

3. Selon l'article 14 alinéa 5 lettre c LIPP-V, constituent également une charge de famille, notamment, les neveux et nièces qui sont incapables de subvenir entièrement à leurs besoins et dont la fortune ne dépasse pas CHF 50'000.- ou le revenu annuel CHF 10'200.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge). La notion d'incapacité de subvenir entièrement à ses besoins a été reprise du texte de l'article 31 alinéa 3 lettre c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (LCP - D 3 05), 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 1er 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.

4. Dans le cas particulier, la nièce des contribuables a atteint l'âge de 18 ans dans le courant de l'année 2003, de sorte qu'elle était majeure à la date déterminante pour la mise en compte des déductions, soit la fin de l'année civile (art. 1 et 4 al. 2 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 [LITPP-II - D 3 12]). Le seul motif invoqué pour justifier qu'elle soit entièrement à charge des recourants est qu'elle n'est pas en mesure d'exercer une activité professionnelle en raison de sa scolarité à plein temps. Il ne s'agit toutefois pas là d'une situation d'incapacité à subvenir à ses besoins au sens de la disposition précitée. Il ne ressort pas du dossier qu'une quelconque déficience inhérente à sa personne interdirait à la nièce des contribuables d'exercer une activité rémunérée.

Elle ne peut dès lors constituer une charge de famille selon l'article 14 alinéa 5 lettre c LIPP-V.

5. Enfin, au vu de la systématique claire adoptée par le législateur à l'article 14 alinéa 5 LIPP-V, on ne peut tirer aucun argument pertinent du fait que les contribuables soient dans une situation analogue à celle de parents nourriciers pour leur nièce, pour admettre que cette dernière puisse constituer une charge, comme l'a fait de manière erronée la CCRMI.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la CCRMI sera annulée et la décision de l'AFC du 29 novembre 2004 confirmée.

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des intimés (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 juin 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 8 mai 2006 concernant Madame et Monsieur E_____ ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 8 mai 2006 ;

confirme la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 29 novembre 2004 ;

met à la charge de Madame et Monsieur E_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à la fiduciaire Jean Bürgy S.A. mandataire de Madame et Monsieur E_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :