

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2562/2022-ICCIFD

ATA/76/2024

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 janvier 2024

4^{ème} section

dans la cause

A _____

recourante

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

intimée

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
27 février 2023 (JTAPI/225/2023)**

EN FAIT

A. a. Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ICC) 2021 de A_____.

b. En 2021, la contribuable a vécu en concubinage avec B_____ et avec quatre enfants mineurs, trois issus de cette relation et un – C_____ – né d'une précédente relation de B_____.

c. Dans sa déclaration fiscale du 3 avril 2022, la contribuable a revendiqué une charge de famille concernant C_____.

Par bordereau du 18 mai 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la contribuable pour l'ICC 2021. La charge de famille pour C_____ n'a pas été admise au motif que cette charge et les déductions qui lui étaient liées étaient déductibles uniquement pour le père de l'enfant.

d. Le 29 mai 2022, la contribuable a formé réclamation contre ce bordereau.

Il résultait du jugement civil du 21 décembre 2021 attribuant la garde et l'autorité parentale exclusives sur C_____ à son père que la mère biologique ne versait aucune contribution d'entretien et que les frais d'entretien convenable mensuels de C_____ étaient évalués à CHF 822.-. Son concubin n'ayant, pour l'instant, pas les revenus suffisants pour couvrir cet entretien et ayant choisi de ne faire aucune demande de subventions étatiques pour C_____, elle couvrait majoritairement son entretien régulier (nourriture, habits, loisirs, etc.). Elle le faisait sans aucune obligation légale, sur une base volontaire, par souci d'homogénéité, de bon sens et d'harmonie dans sa famille.

e. Par décision sur réclamation du 13 juillet 2022, l'AFC-GE a maintenu sa taxation.

La contribuable n'ayant aucun lien de parenté avec C_____, aucune charge ne pouvait être admise.

B. a. Par acte du 12 août 2022, la contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à son annulation et à l'octroi d'une charge de famille pour C_____.

Ayant perdu contact avec sa mère, C_____ avait été placé par le service de protection de la jeunesse dans leur foyer le 1^{er} décembre 2020 et était domicilié officiellement à Genève depuis le 8 juin 2021. Il était complètement intégré au sein de la fratrie qu'elle avait fondée avec son concubin. Elle traitait ses trois enfants biologiques et C_____, dont elle était la seule image maternelle, de manière équivalente et pourvoyait à leurs besoins de manière égale, sans différenciation entre les uns et les autres.

À ce jour, elle n'était pas mariée avec B_____. Son salaire mensuel net était de CHF 10'559.- et celui de son concubin de CHF 2'700.-. Le fait qu'ils ne soient pas

mariés n'était généralement pas pris en compte par les services de l'État de Genève, mais le service de l'assurance-maladie avait par contre refusé toute subvention pour son concubin au motif qu'elle gagnait suffisamment d'argent pour couvrir ces charges.

L'approche de l'AFC-GE aboutissait à un résultat profondément injuste et non représentatif de la réalité des frais encourus. Le 13 juillet 2022, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) avait admis sa réclamation et l'AFC-GE l'avait rejetée. La dichotomie entre l'acceptation de ces droits, pour une notion similaire, ne respectait pas le principe constitutionnel de la primauté du droit fédéral.

En l'occurrence, C_____ devait être considéré comme une charge de famille.

b. Dans sa réponse du 12 octobre 2022, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, citant un jugement du TAPI à l'appui de son argumentation. La charge de famille litigieuse avait été admise à tort dans le cadre de la taxation de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

c. Par réplique du 7 novembre 2022, la contribuable a persisté dans ses conclusions et, par duplique du 28 novembre 2022, l'AFC-GE en a fait de même, produisant le jugement cité dans sa réponse.

d. Par jugement du 27 février 2023, le TAPI a rejeté le recours.

La contribuable n'était pas parente de C_____ et les concubins et leurs enfants ne figuraient pas dans la liste des membres de la famille mentionnés dans la loi comme pouvant constituer des charges de famille.

C. a. Par acte mis à la poste le 31 mars 2023, la contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI, concluant à son annulation ainsi qu'à l'admission de l'enfant C_____ comme personne à charge, au même titre que ses trois autres enfants.

Le sens que donnait le TAPI à la disposition légale concernant les charges de famille créait une inégalité systématique à l'égard des contribuables qui, comme elle, payaient effectivement pour l'entretien d'un enfant qui n'était pas le leur.

Elle développait encore l'argumentation déjà exposée dans sa réclamation et son recours au TAPI.

b. Le 20 avril 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, s'en rapportant à ses écritures précédentes.

c. Le 30 juin 2023, la contribuable a répliqué, persistant dans ses conclusions.

Elle n'avait pas de lien de parenté au sens légal du terme mais elle tenait effectivement le rôle d'un parent. La jurisprudence, comme la loi, avait pour vocation d'évoluer en fonction des réalités sociales.

d. Le 13 juin 2023, l'AFC-GE a renoncé à dupliquer.

e. Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

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 une déduction pour charge de famille concernant l'enfant du concubin de la recourante pour l'ICC 2021.

2.1 Le principe de la légalité revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). La base légale doit présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (ATF 139 I 280 consid. 5.1 ; 136 I 1 consid. 5.3.1), cette exigence de précision de la norme découlant du principe général de la légalité, mais aussi de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi (ATF 136 II 304 consid. 7.6 ; 123 I 112 consid. 7a). Il importe en effet que l'autorité exécutive ne dispose pas d'une marge de manœuvre excessive et que les citoyens puissent cerner les contours de la contribution qui pourra être prélevée sur cette base (ATF 144 II 454 consid. 3.4 ; 143 I 227 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2020 du 15 octobre 2020 consid. 6.1).

2.2 Le principe de la légalité ne permet donc pas d'introduire des déductions fiscales non prévues par la loi (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 4) et, en raison de leur caractère d'exception à l'impôt, les dispositions régissant les déductions autorisées doivent être interprétées de manière restrictive (ATA/1728/2019 précité consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 consid. 13b).

2.3 Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le juge est, en principe, lié par un texte légal clair et sans équivoque. Ce principe n'est cependant pas absolu. En effet, il est possible que la lettre d'une norme ne corresponde pas à son sens véritable. Ainsi, l'autorité qui applique le droit ne peut s'en écarter que s'il existe des motifs objectifs de penser que le texte ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, ainsi que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 147 V 242 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_776/2020 du 7 juillet 2022 consid. 8.1 ; ATA/573/2022 du 31 mai 2022 consid. 6a).

En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; 117 II 523 consid. 1c ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014).

2.4 En droit genevois, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 LIPP).

Le revenu est défini comme l'ensemble des biens économiques recueillis par un contribuable pendant une période déterminée et dont il peut disposer pour couvrir ses besoins personnels (et ceux de son exploitation) sans diminuer sa fortune. Les textes légaux ne contiennent le plus souvent pas de véritable définition de la notion de base du terme revenu. Ils se cantonnent à énoncer que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus uniques ou périodiques. Les lois cantonales ont choisi d'inclure une clause générale, accompagnée d'un catalogue d'exemples de types de revenus imposables (Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], 4^e éd., 2002, pp. 155 et 158).

2.5 L'objet de l'impôt sur le revenu est le revenu net. Il se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 28 LIPP), soit en réduisant le revenu brut de certaines charges et coûts admis au titre de déductions. Il est en effet jugé plus conforme au principe de la capacité contributive d'admettre la déduction de certaines dépenses du contribuable (Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2^e éd., 2018, n.155 p. 142).

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) donne une liste exhaustive des déductions qui sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Elle réserve des déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal (art. 9 al. 4 LHID). Les cantons ne peuvent pas prévoir d'autres déductions que celles prévues exhaustivement dans la LHID. Cependant, en vertu de l'autonomie cantonale conférée par l'art. 9 al. 4 LHID les cantons demeurent libres dans l'aménagement des déductions sociales.

2.6 Les déductions sociales et les barèmes ont pour but d'adapter, de manière schématique, la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive de l'art. 127 al. 2 Cst. La réglementation légale en la matière est dès lors nécessairement schématique en raison de la diversité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Pour des raisons pratiques, il n'est en effet pas réalisable, s'agissant du droit cantonal, qu'il traite chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique, de sorte qu'il est autorisé à choisir de telles solutions. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation en cause n'aboutisse pas de façon générale à une charge

sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. À cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338 consid. 4.5 ; 133 II 305 consid. 5.).

- 3.** La LIPP prévoit un certain nombre de déductions sociales (section 4 LIPP) dont une déduction pour charges de famille (art. 39 LIPP), dont la recourante estime pouvoir bénéficier en raison de son soutien financier à l'entretien de l'enfant de son concubin.

3.1 Selon l'art. 39 al. 2 LIPP, constituent des charges de famille, s'agissant d'enfants mineurs, chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas un certain montant, pour celui des parents qui en assure l'entretien (art. 39 al. 2 let. a LIPP).

Constituent également des charges de familles les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés aux let. a et b), frère, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, à certaines conditions de fortune et de revenu, pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien aux conditions énoncées (art. 39 al. 2 let. c LIPP).

Ces dispositions dont le texte est clair, s'agissant de l'utilisation du terme : « parent » dans la première et d'une énumération exhaustive dans la seconde, définissent ainsi de manière étroite le cercle des personnes susceptibles d'être considérées comme des charges de famille (ATA/631/2021 du 15 juin 2021 consid. 4c). Lors de l'adoption de la LIPP, il a d'ailleurs été relevé qu'il n'était pas possible d'obtenir une déduction pour charges de famille sans lien de famille (MGCV 1008209/IX A 11649).

Force est donc de constater que les concubins et *a fortiori* leurs enfants n'en font pas partie.

3.2 La chambre de céans a déjà jugé, sous l'empire de l'ancienne LIPP – dont la teneur était semblable s'agissant du terme : « parent » pour la charge pour enfant (art. 14 al. 5 let. a aLIPP-V) – et qui comportait la même liste de proches pour les charge pour proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins que l'actuel art. 39 al. 2 let. c LIPP (art. 14 al. 5 let.c aLIPP-V), que l'entretien des enfants d'un concubin ne permettait pas de bénéficier d'une déduction pour charges de famille (ATA/539/2011 du 30 août 2011 consid. 4 confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_813/2011 du 20 mars 2012).

3.3 Concernant l'argument avancé par la recourante en lien avec le fait que pour l'IFD, la déduction a été acceptée, il tombe à faux dans la mesure où si une imposition différente, au bénéfice de la recourante, a été admise s'agissant de l'IFD, elle ne permet pas d'étendre l'interprétation qui aurait été faite des dispositions fédérales, notamment compte tenu de l'absence de définition harmonisée des déductions sociales (art. 9 al. 4 LHID ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_667/2017 du 2 août 2017 [selon lequel « le domaine des déductions pour enfants et autres

déductions sociales relève du droit cantonal autonome, c'est-à-dire non harmonisé », consid. 3.3] ; 2C_813/2011 précité consid. 5.1).

3.4 En l'espèce, la recourante n'a pas de lien de parenté avec le fils de son concubin et ne peut être mise au bénéfice d'une déduction pour son entretien aux termes de l'art. 39 al. 2 let. a LIPP. Cet enfant ou son père, ne figurent pas dans la liste des membres de la famille que prévoit l'art. 39 al. 2 let. c LIPP. Le principe de la légalité, qui comme déjà exposé est strict en droit fiscal, s'oppose à la reconnaissance *contra legem* d'une déduction, et ne permet dès lors pas, comme le souhaiterait la recourante, d'adapter la jurisprudence aux évolutions de la société sans intervention du législateur.

Il découle de ce qui précède que le soutien financier de la recourante, qui n'est pas contesté, ne permet pas d'être considéré comme constituant une charge de famille au sens du droit fiscal genevois, comme l'a retenu à juste titre le TAPI dans son jugement.

En conclusion, les griefs de la recourante doivent être écartés et le recours rejeté.

- 4.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) et, il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 31 mars 2023 par A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 février 2023 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge de 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), la présente décision peut être portée 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 suisse, av. du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. La présente décision et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à A_____, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Corinne CHAPPUIS BUGNON, Claudio MASCOTTO, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :