

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2839/2010-ICCIFD

ATA/345/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 4 juin 2013

1^{ère} section

dans la cause

Madame S_____

représentée par Me Daniel Schafer, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
7 novembre 2011 (JTAPI/1233/2011)**

EN FAIT

1. Monsieur G_____ est le père de jumeaux prénommés D_____ et B_____, nés le _____1995, sur lesquels il a l'autorité parentale et la garde. Tous 3 vivaient en 2009, année fiscale litigieuse, à Genève.
2. En 2004, M. G_____ a épousé Madame S_____.
3. Par jugement du 15 septembre 2009, le Tribunal de première instance de Genève (ci-après : TPI) a, statuant d'accord entre les parties sur mesures protectrices de l'union conjugale, autorisé les époux à vivre séparés et attribué à Mme S_____ la jouissance exclusive du domicile conjugal. Il était donné acte aux époux de ce qu'ils renonçaient réciproquement à se réclamer une contribution d'entretien. Il était donné acte également à M. G_____ de ce qu'il s'engageait à quitter le domicile conjugal d'ici le 15 novembre 2009.
4. Selon le fichier de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP), les époux se sont séparés de fait le 7 octobre 2009.
5. Dans sa déclaration fiscale 2009, datée du 28 mars 2010, Mme S_____ a mentionné un revenu imposable s'élevant à CHF 81'619.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et à CHF 88'319.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), ainsi qu'une fortune imposable de CHF 88'319.-. De plus, elle a fait valoir 2 charges de famille pour les enfants de son conjoint. M. G_____ étant sans emploi en 2009, il n'avait pas pu trouver un logement adéquat, de sorte que ses 2 enfants ont continué à vivre avec Mme S_____ jusqu'à la fin de l'année 2009. Elle avait assumé l'intégralité des besoins des enfants en payant leurs primes d'assurance-maladie et en pourvoyant à leur entretien, étant précisé qu'ils étaient alors tous 2 apprentis.
6. Le 3 juin 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a envoyé à Mme S_____ 2 bordereaux, l'un pour l'IFD 2009 d'un montant de CHF 2'423,55, calculé selon le barème de l'art. 214 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'autre pour l'ICC 2009 d'un montant de CHF 17'546,40, calculé selon le barème A de l'art. 11 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 (aLIPP-V - D 3 16).
7. Le 2 juillet 2010, Mme S_____ a élevé réclamation à l'encontre des 2 bordereaux en demandant l'application du barème B pour famille monoparentale pour toute l'année 2009. Chacun des 2 bordereaux comportait la mention selon laquelle les déductions pour charges de famille relatives aux

2 enfants n'avaient pas été admises, puisqu'à la fin de l'année fiscale 2009, ceux-ci étaient domiciliés chez leur père, qui avait l'autorité parentale sur eux. Dans le bordereau ICC 2009, il était en outre spécifié que par analogie aux charges de famille, les déductions afférentes aux assurances-maladie, aux frais médicaux, de même que la déduction sociale sur la fortune, ne pouvaient être admises pour elle.

A l'appui de sa réclamation, Mme S_____ a produit une attestation de l'Hospice général (ci-après : l'hospice) du 29 juin 2010, selon laquelle durant toute l'année 2009, elle avait hébergé D_____ et B_____ G_____, et une déclaration faite par son mari, datée du 11 août 2010, selon laquelle elle avait accepté de loger et de nourrir les enfants de celui-ci pendant toute cette même année 2009.

8. Par 2 décisions du 19 juillet 2010, l'AFC-GE a rejeté les réclamations. La séparation de fait des époux était intervenue dans le courant de l'année fiscale 2009. Pour les raisons indiquées ci-dessus, les déductions pour charges de famille ne pouvaient être accordées à Mme S_____.

9. Le 17 août 2010, cette dernière a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre les 2 décisions sur réclamation, en concluant pour l'IFD à l'application des déductions sociales et du barème réduit des art. 213 et 214 al. 2 LIFD, et pour l'ICC à l'application du barème B de l'art. 12 aLIPP-V, au rabais d'impôt de l'art. 10 aLIPP-V et à la déduction des primes d'assurance-maladie des enfants, dont elle s'était elle-même acquittée.

Concernant l'ICC, elle a relevé qu'au regard de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), la notion de personne nécessiteuse à laquelle se référerait la LIFD devait être harmonisée au niveau fédéral, raison pour laquelle, sur le plan cantonal, elle devait bénéficier du barème et des déductions précités.

10. Dans sa réponse du 18 février 2011, l'AFC-GE a reconnu que pour l'IFD, les enfants pouvaient être qualifiés de personnes nécessiteuses. Admettant que Mme S_____ avait assumé l'entretien desdits enfants pendant toute l'année 2009, l'AFC-GE a accepté de revoir sa position pour l'IFD. En revanche, elle a maintenu sa décision sur réclamation s'agissant de l'ICC. La notion de « personne à charge » n'était pas la même pour l'un et l'autre des impôts. Quant à la LHID, elle laissait une liberté totale aux cantons concernant les déductions admissibles, raison pour laquelle le canton de Genève pouvait, sans contrevenir au droit fédéral, prévoir une définition des charges de famille plus stricte que celle figurant dans la LHID.

11. Par jugement du 7 novembre 2011, le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'engageait à rectifier la taxation IFD 2009 de la contribuable dans le sens précité et lui a renvoyé le dossier pour nouvelle décision. Le TAPI a en revanche rejeté le recours concernant l'ICC en reprenant l'argumentation développée par l'AFC-GE. De plus, il a mis à la charge de Mme S_____ un émolument de CHF 250.-, mais ne lui a alloué aucune indemnité de procédure, alors même qu'elle était assistée d'un avocat, qui en avait sollicité une.

Ce jugement a été expédié aux parties le 23 novembre 2011.

12. Par acte posté le 23 décembre 2011, Mme S_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), le contentieux ne portant plus que sur l'ICC. Elle a sollicité derechef la réforme du jugement entrepris et l'application du barème B, du rabais d'impôt de l'art. 10 aLIPP-V, en tenant compte des personnes nécessiteuses, soit des 2 enfants, et enfin de la déduction des primes d'assurance-maladie, sur laquelle le TAPI ne s'était pas déterminé.

De plus, elle a dans le même acte élevé réclamation en sollicitant une indemnité de procédure pour le travail développé par son conseil dans le cadre de la procédure de première instance, car elle avait partiellement obtenu gain de cause. Elle a également demandé une indemnité de procédure pour la procédure de deuxième instance.

13. Le TAPI a produit son dossier le 25 janvier 2012.

14. Le 15 février 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en se référant à la jurisprudence du Tribunal administratif, qui demeurait applicable. La cause devait être examinée au regard des dispositions en vigueur jusqu'à fin 2009, soit l'aLIPP-V, qui faisait référence à la notion de « proche », impliquant par là un lien de parenté avec la contribuable, un tel lien étant exigé pour que celle-ci puisse bénéficier d'une déduction pour charge de famille. La définition de la LIFD était plus large, puisqu'elle se référait à une personne incapable d'exercer une activité lucrative et s'appliquait dès lors même à des personnes qui ne revêtaient pas la qualité de « proche ».

La seule question à examiner était celle de savoir si la disposition cantonale de l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V dont se prévalait l'AFC-GE était contraire à la LHID. Tel n'était pas le cas puisque dans ce domaine, les cantons conservaient la compétence d'édicter des normes sur les déductions sociales, de sorte que la recourante ne pouvait pas bénéficier, sur le plan cantonal, des déductions qu'elle requérait, étant donné qu'elle ne tenait pas ménage indépendant avec des enfants mineurs ou majeurs, susceptibles de constituer des charges de famille pour elle au sens de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V, n'ayant pas de lien de parenté avec les enfants de son conjoint.

S'agissant de l'ICC, le jugement du TAPI devait être confirmé.

15. Le 13 juin 2012, la recourante, par l'intermédiaire de son conseil, a renoncé à répliquer et persisté dans ses conclusions.
16. Sur quoi, la cause a été 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. La taxation IFD 2009 n'est plus litigieuse et le recours ne porte que sur l'ICC 2009. Le litige est entièrement soumis à l'aLIPP-V s'agissant de l'année fiscale 2009, puisque c'est depuis le 1^{er} janvier 2010 seulement que cette loi a été remplacée par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
3. L'art. 14 aLIPP-V intitulé « rabais d'impôt » prévoit en son alinéa 5 que « constituent des charges de familles :
 - a. les enfants mineurs ;
 - b. les enfants majeurs ;
 - c. les proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins ».

En l'espèce, les 2 enfants sont nés en 1995 et auraient été en 2009 tous 2 en apprentissage, ce qui paraît surprenant mais qu'il n'y a pas lieu d'instruire plus avant, les 2 dispositions précitées faisant référence aux déductions possibles pour celui des parents qui en à la garde ou pour celui des parents qui pourvoit à leur entretien, de sorte que l'art. 14 al. 5 let. a et b aLIPP-V, ne sont pas applicables à la recourante, celle-ci n'étant pas la mère des enfants en question.

Quant à la lettre c, elle définit les proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins de la manière suivante : « les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés aux lettres a à b du présent alinéa), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 10'000.-, ni un revenu annuel supérieur à CHF 6'800.- (charge entière), ou qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 20'000.- ni un revenu supérieur à CHF 10'200.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien ; dès l'année fiscale 2002, chaque personne incapable de subvenir à ses besoins, et dont la fortune ne dépasse

pas CHF 50'000.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 10'200.- (charge entière), ou qui n'a pas un revenu supérieur à CHF 20'400.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien ».

Enfin, selon l'art. 14 al. 6 aLIPP-V, le rabais d'impôt est toujours limité à l'impôt dû.

4. Quand bien même toutes les pièces probantes ne figurent pas au dossier, l'AFC-GE, qui a eu connaissance de la situation personnelle et fiscale de M. G_____, a admis pour l'IFD 2009 que celui-ci ne disposait pas des moyens nécessaires pour entretenir ses 2 enfants, sur lesquels il avait pourtant la garde et l'autorité parentale, de sorte que ce point peut être admis.

Il n'est pas davantage contesté que Mme S_____ ait continué à héberger, jusqu'à la fin 2009 tout au moins, les 2 enfants de son conjoint, ce dernier n'ayant pas trouvé un logement adéquat.

Il est établi et non contesté enfin qu'elle a assumé les frais de nourriture et de logement pour ces 2 enfants et qu'elle s'est acquittée du paiement des primes de leur assurance-maladie. Aucune indication n'est fournie en revanche quant aux revenus qu'auraient réalisés les 2 enfants dans le cadre de leur apprentissage.

5. La disposition de l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V fait clairement référence à des proches, par quoi il faut entendre des personnes ayant un lien de parenté entre elles, ce qui n'est pas le cas des enfants de M. G_____ et de Mme S_____. Or, il a déjà été jugé que cette disposition n'était pas contraire à la LHID, car en ce domaine, le législateur avait laissé une liberté totale aux cantons (ATA/539/2011 du 30 août 2011 confirmé par Arrêt du Tribunal fédéral 2C_813/2011 du 20 mars 2012 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2007, p. 156 n. 287 ; D. YERSIN, L'impôt sur le revenu, étendue et limites de l'harmonisation, ASA 61 p. 296 et ss). Quant aux déductions dites « sociales » des primes d'assurance-maladie, elles sont possibles pour les contribuables s'agissant des personnes pour lesquelles une charge de famille leur est reconnue. Les déductions de santé, au regard de l'art. 4 al. 1 ou 2 aLIPP-V, instaurent des déductions des primes et des frais provoqués par la maladie ou l'accident pour les seules personnes à charge du contribuable, ce qui n'est juridiquement pas le cas en l'espèce, les 2 enfants étant à la charge de leur père, auquel la garde et l'autorité parentale ont été attribuées.

6. En tous points mal fondé, le recours de Mme S_____, s'agissant de l'ICC 2009, sera rejeté sur ce point. Seul demeure litigieux le recours de l'intéressée dirigé contre le jugement du TAPI, qui ne lui octroyait aucune indemnité de procédure.

Si le justiciable entend ne contester que les frais (émolument ou indemnité), il lui appartient d'adresser une réclamation à la juridiction qui a statué (art. 87 al. 4 LPA).

En l'espèce, le recours de la contribuable soulevait d'autres griefs de fond, de sorte que celui relatif à l'indemnité de procédure sera traité dans le cadre du recours.

Devant la commission, la contribuable avait obtenu gain de cause s'agissant de l'IFD, de sorte que son recours était partiellement admis de fait et que le TAPI aurait dû lui allouer une indemnité de procédure, constituant une participation aux honoraires de son avocat pour la procédure de première instance. Aussi, le recours sera admis sur ce point. Le chiffre 6 du dispositif du jugement attaqué sera annulé. Une indemnité de CHF 1'000.- sera allouée à Mme S_____ pour la procédure de première instance, à charge de l'Etat de Genève (art. 6 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

Pour la présente cause, la contribuable étant déboutée, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée, mais un émolument de CHF 500.- sera mis à sa charge (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2011 par Madame S_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 novembre 2011 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le chiffre 6 du dispositif du jugement du Tribunal administratif de première instance en ce qu'il n'alloue pas d'indemnité de procédure à la recourante ;

alloue à Madame S_____ une indemnité de CHF 1'000.- pour la procédure de première instance, à charge de l'Etat de Genève ;

rejette par ailleurs le recours interjeté par cette dernière le 23 décembre 2011 ;

confirme pour le surplus le jugement attaqué ;

met à la charge de l'intéressée un émolument de CHF 500.- pour la présente cause ;

dit que, pour cette dernière, il ne lui 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 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'art. 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 Me Daniel Schafer, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

D. Werffeli Bastianelli

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :