

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2858/2023-ICCIFD

ATA/1486/2024

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 17 décembre 2024**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

A \_\_\_\_\_

**recourante**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimées**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
11 mars 2024 (JTAPI/218/2024)**

---

### EN FAIT

- A.** **a.** A\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1971, est divorcée et au bénéfice d'une rente de l'assurance-invalidité (ci-après : AI).
- b.** Elle a deux filles, B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, nées respectivement le \_\_\_\_\_ 2000 et le \_\_\_\_\_ 2002.
- B.** **a.** A\_\_\_\_\_ a retourné sa déclaration fiscale 2021 en février 2022. Elle y a joint une lettre datée du 16 février 2022, dans laquelle elle exposait que ses filles étaient majeures, n'habitaient pas avec elle et ne pouvaient pas être déclarées comme enfants à charge. Les rentes de la prévoyance professionnelle et de l'AI pour ses deux filles devaient être imposées auprès de ces dernières.

Elle a également remis en annexe une attestation de l'office cantonal des assurances sociales (ci-après : OCAS), adressée à son nom et mentionnant les rentes mensuelles AI versées pour elle et ses deux filles, ainsi qu'une attestation de prestations de la prévoyance professionnelle (ci-après : prestations LPP), également adressée à son nom, mentionnant les rentes trimestrielles d'invalidité versées pour elle et ses deux filles.

**b.** Par bordereaux de taxation du 4 août 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2021 de la contribuable à CHF 7'843.25 sur la base d'un revenu imposable de CHF 53'216.- et d'une fortune imposable nulle. Calculé sur un revenu imposable de CHF 63'200.-, l'IFD 2021 s'élevait à CHF 819.75.

- C.** **a.** Par lettre du 8 août 2022, A\_\_\_\_\_ a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2021. Les rentes pour ses deux filles étaient taxées chez elle, alors qu'elle ne pouvait déduire aucune charge les concernant en contrepartie. Ses revenus couvrant tout juste le minimum vital, elle n'avait pas d'argent pour payer de telles sommes d'impôts.

**b.** Par deux décisions du 1<sup>er</sup> septembre 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation concernant l'ICC 2021. La motivation était la suivante : « Les charges de famille pour vos deux filles C\_\_\_\_\_ ainsi que B\_\_\_\_\_ ne peuvent être admises (code 61.25) car celles-ci ne constituent pas une charge de famille au sens de l'art. 39 al. 2 let. b et/ou c de la loi sur l'imposition des personnes physiques [du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08]. En effet, leur revenu brut total pour l'année fiscale 2021 dépasse la limite admise de CHF 23'335.- pour l'attribution de la charge. Par analogie à la charge de famille non admise, les déductions afférentes à vos filles (assurance maladie, frais médicaux, déduction sociale sur la fortune) ne peuvent vous être accordées ».

En revanche, concernant l'IFD 2021, l'AFC-GE a remis à la contribuable un bordereau rectificatif tenant compte de ses remarques, c'est-à-dire lui accordant

la déduction de deux charges de famille. L'IFD 2021 s'élevait désormais à CHF 413.20 sur la base d'un revenu imposable de CHF 48'800.-.

**c.** Par courrier daté du 9 septembre 2023, reçu par l'AFC-GE le 12 septembre 2023, qui l'a considéré comme une nouvelle réclamation, A\_\_\_\_\_ a demandé à l'AFC-GE de bien vouloir imposer ses enfants sur les prestations AI et LPP qui leur revenaient, chacune de ses filles ayant son domicile et étant taxée de manière indépendante. Si cela n'était pas possible, elle sollicitait subsidiairement l'annulation de ses impôts ICC et IFD 2021, compte tenu de sa situation financière précaire.

**d.** Par deux décisions du 14 septembre 2023, l'AFC-GE a maintenu inchangées les taxations ICC et IFD 2021 en expliquant notamment ce qui suit : « Nous ne pouvons entrer en matière sur les objets de votre réclamation. En effet, la rente complémentaire pour enfant constitue une prestation accessoire à la rente de l'assuré et, en tant que prétention purement dérivée de la prestation principale, elle en suit le sort juridique "comme son ombre", donc elle est imposable chez l'ayant droit juridique, donc vous-même. Par conséquent, les deux rentes complémentaires enfant demeurent imposables dans votre for fiscal quand bien même vous les reversez directement à vos filles majeures et indépendantes (pas de ménage commun) ».

Pour l'IFD 2021, les charges de famille pour ses deux filles étaient déjà admises depuis la réclamation du 8 août 2022. Pour l'ICC 2021, comme indiqué dans la décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> septembre 2023, les deux charges de famille ne pouvaient pas être admises, étant donné que le revenu brut de chacune de ses filles dépassait la limite de CHF 23'335.-. En outre, en vertu du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, la contribuable ne pouvait pas se prévaloir d'une erreur de taxation de l'AFC-GE lors des taxations précédentes ou ultérieures. C'était à tort que les rentes complémentaires enfant avaient été imposées chez ses filles durant les années 2020 pour C\_\_\_\_\_ et pour B\_\_\_\_\_ en 2022.

**D. a.** Par acte du 11 septembre 2023, A\_\_\_\_\_ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> septembre 2023, en reprenant le même contenu que celui de sa lettre à l'AFC-GE du 9 septembre 2023.

**b.** Par courrier du 25 septembre 2023, elle a remis au TAPI une copie des décisions de l'AFC-GE du 14 septembre 2023 ainsi que de sa lettre à cette dernière du 25 septembre 2023, indiquant que ses revenus ne lui permettaient pas de s'acquitter de ses impôts ICC et IFD 2021 et sollicitant leur annulation.

**c.** Le 14 novembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les décisions du 14 septembre 2023 devaient être interprétées comme une explication complémentaire aux premières décisions sur réclamation du 1<sup>er</sup> septembre 2023. Sur le fond, le Tribunal fédéral avait rappelé les principes en matière d'imposition des rentes AVS/AI et LPP. Celles-ci étaient imposées auprès

du bénéficiaire de la rente principale, cela indépendamment du fait que ces rentes étaient ensuite transférées à l'enfant en vertu d'une obligation du droit de la famille. Cela étant, depuis 2011, l'art. 71<sup>ter</sup> du règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants du 31 octobre 1947 (RAVS - RS 831.101) permettait à l'enfant majeur de demander que la rente AVS/AI lui soit versée directement. Cette possibilité ne s'appliquait pas à la rente LPP. En l'occurrence, il n'était pas démontré que les rentes étaient versées directement à ses filles.

Ainsi pour l'ICC, les rentes AVS/AI et LPP étaient imposables auprès de la mère et les charges de famille étaient refusées dans la mesure où les revenus de ses filles dépassaient le seuil de revenu. S'agissant de l'IFD, les rentes AVS/AI et LPP étaient également imposables auprès de la mère, mais les charges de famille et les primes d'assurance maladie étaient admises en déduction, de sorte que le recours était *a priori* sans objet pour le volet IFD.

**d.** Le 20 novembre 2023, A\_\_\_\_\_ a remis au TAPI deux attestations de paiement signées par ses filles, lesquelles confirmaient avoir reçu les rentes AVS/AI et LPP en 2021. Elle a également annexé les attestations de l'OCAS et de la Fondation institution supplétive LPP relatives aux rentes que lui avaient versées ces deux institutions en 2021. Elle a persisté à soutenir que les rentes pour ses filles devaient être imposées auprès de ces dernières.

**e.** Le 28 novembre 2023, l'AFC-GE a maintenu intégralement les conclusions de sa réponse du 14 novembre 2023. Les rentes litigieuses n'étaient manifestement pas directement versées aux enfants majeurs, mais bien à leur mère, comme cela ressortait des attestations produites par cette dernière. Les attestations signées par ses deux filles ne démontraient pas le contraire.

**f.** Le 1<sup>er</sup> décembre 2023, A\_\_\_\_\_ a versé à la procédure les décisions du service des prestations complémentaires (ci-après : SPC), afin de démontrer que les prestations complémentaires étaient versées séparément à elle et à ses deux filles.

**g.** Par jugement du 11 mars 2024, le TAPI a rejeté le recours.

Les rentes AI et LPP litigieuses avaient été versées à A\_\_\_\_\_ elle-même. Dès lors, conformément à la jurisprudence, elle était redevable des impôts y relatifs. Il importait peu qu'elle ait reversé ces rentes à ses filles, qui ne vivaient pas avec elle.

L'AFC-GE ayant indiqué, sans être contredite, que les revenus de chacune des deux filles dépassaient la limite de CHF 23'335.-, la déduction des charges de famille pour l'ICC ne pouvait pas être admise. La déduction de deux charges de famille ayant été admise pour l'IFD dans le bordereau du 1<sup>er</sup> septembre 2023, ce point n'était pas litigieux. Il y avait enfin lieu de rappeler qu'en vertu des principes d'étanchéité des exercices fiscaux et de périodicité de l'impôt, l'autorité fiscale n'était pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée.

**E. a.** Par acte du 5 avril 2024, A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à ce que sa taxation 2021 soit revue.

En 2021, elle était à l'AI et bénéficiaire de prestations du SPC, si bien qu'elle devait se contenter du minimum vital. Les impôts sur les rentes de ses filles avaient été taxées auprès d'elle alors que ces mêmes rentes avaient déjà été prises en compte par le SPC dans son calcul du minimum vital. Les rentes de chaque personne avaient été bien calculées pour chaque dossier et couvraient les besoins de base de chacune d'entre elles. Le jugement attaqué avait pour conséquence de lui faire payer des impôts sur des « revenus fantômes », puisque l'argent reçu par ses enfants leur servait pour subvenir à leurs besoins vitaux. Le paiement de son bordereau de taxation 2021 était impossible vu ses faibles moyens.

**b.** Le 23 mai 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, aucun argument nouveau n'étant avancé ni aucune nouvelle pièce déterminante produite.

**c.** Le juge délégué a fixé aux parties un délai pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.

**d.** Le 13 juin 2024, la recourante a renvoyé à ses revenus et charges tels que retenus dans les décisions du SPC, ainsi qu'à une lettre qu'elle avait envoyée à l'AFC-GE le 28 février 2022, dans laquelle elle demandait la restitution de l'impôt à la source retenu par l'institution de prévoyance LPP, resté sans réponse à ce jour.

**e.** Le 21 juin 2024, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires.

## **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.** Celui-ci porte sur l'imposition dans le chef de la recourante de rentes AI et LPP destinées à ses deux filles majeures. Il ne peut ainsi être entré en matière sur développements de la recourante en lien avec son courrier de 2022 demandant une restitution de l'impôt à la source, cette question n'étant traitée ni dans les décisions sur réclamation ni dans le jugement attaqué.

**2.1** Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101).

**2.2** L'art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Cette disposition exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, ou de l'imposition du revenu global net (ATF 148 II 551 consid. 5.1 ; 143 II 402 consid. 5.1). Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (ATF 144 II 427 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1035/2020 du 12 novembre 2021 consid. 5.1).

**2.3** Selon les art. 22 al. 1 LIFD et 25 al. 1 LIPP, sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations. En application de l'art. 22 al. 1 LIFD, les rentes AVS/AI, ainsi que les rentes du deuxième pilier doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droit immédiats. Le bénéficiaire d'une rente invalidité qui, en vertu de l'art. 35 de la loi fédérale du 19 juin 1959 sur l'assurance-invalidité (LAI - RS 831.20 ; la même chose vaut pour les prestations LPP, art. 25 de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité – LPP - RS 831.40), a droit à une rente complémentaire pour enfant, doit par conséquent également déclarer cette rente, même s'il la perçoit pour un enfant adulte ; ceci indépendamment du fait que la rente soit transférée à l'enfant, que ce soit sur la base d'une obligation correspondante en vertu du droit de la famille ou sur une base volontaire (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_139/2022 du 31 août 2022 consid. 3.3.1 et les arrêts cités).

**2.4** Le Tribunal fédéral, dans l'arrêt 2C\_139/2022 du 31 août 2022 (consid. 3.3.2.4), a précisé sa jurisprudence, dans l'hypothèse où l'enfant majeur peut exiger que la rente d'enfant invalide lui soit versée directement et non pas à l'ayant droit à la rente (en application de l'art. 71<sup>ter</sup> al. 3 RAVS, dans sa version du 24 septembre 2010, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 [RO 2010 4573] et de l'art. 82 al. 1 du règlement fédéral du 17 janvier 1961 sur l'assurance-invalidité [RAI- RS 831.201], qui renvoie à l'art. 71<sup>ter</sup> RAVS - également ATF 143 V 305 consid. 5). Dans ce cas de figure exclusivement, et pour autant que le versement direct ait été requis en application de l'art. 71<sup>ter</sup> al. 3 RAVS, il a considéré que la demande de versement direct à l'enfant majeur n'entraînait pas d'afflux de revenus pour le bénéficiaire de rente (dans ce sens Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2<sup>e</sup> éd., 2019, n. 9 *ad* art. 22 LIFD). Ainsi, si une telle demande est faite et qu'elle est acceptée, les revenus concernés doivent être attribués à l'enfant majeur ; par contre, en l'absence de prétention au versement direct, il faut retenir que l'afflux de revenu se produit auprès du bénéficiaire de la rente, ce qui justifie de l'imposer sur ce revenu, même si la rente est perçue pour un enfant majeur, mais qu'elle est versée directement à celui-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_139/2022 du 31 août 2022 consid. 3.3.2.4, mis en œuvre dans plusieurs jurisprudences cantonales : TC/VD, arrêt FI.2024.0101

du 24 septembre 2024 consid. 4 et 5 ; TC/FR, arrêt 604 2024 4 du 10 juillet 2024 consid. 3 et 4).

**2.5** En ce qui concerne les rentes pour enfant de la prévoyance professionnelle, le Tribunal fédéral a retenu qu'il n'existait pas de règle correspondant à l'art. 71<sup>ter</sup> RAVS dans la LPP. L'art. 25 LPP n'offrait ainsi pas à l'enfant majeur la possibilité de réclamer en son nom propre le droit à une rente d'invalidité complémentaire pour enfant et il n'existait aucune base légale dans cette loi pour une application analogique de l'art. 71<sup>ter</sup> RAVS (ATF 147 V 2 consid. 3 et 4 ; Markus KRAPP, *Praktische Probleme bei der Koordination von Unterhaltsbeiträge mit den Kinderrenten der IV und der beruflichen Vorsorge*, in : *Kaléidoscope du droit de la famille et des successions, Liber amicorum pour Alexandra RUMO-JUNGO*, 2014, 221 ss, p. 231). Dans le cadre de cet arrêt, le Tribunal fédéral a également examiné si le règlement de prévoyance contenait une telle disposition. Tel n'étant pas le cas, il a considéré qu'il s'agissait d'un silence qualifié du législateur et de l'autorité chargée d'édicter les ordonnances (ATF 147 V 2 consid. 4), si bien que l'imposition devait s'effectuer dans le chef du titulaire de la rente.

En l'espèce, toutes les pièces au dossier tendent à démontrer qu'en 2021, les prestations AI et LPP destinées aux enfants de la recourante lui ont été versées directement et qu'elle les a ensuite fait parvenir à ses deux filles. Les attestations signées par ces dernières ne permettent pas d'établir le contraire. En effet, ces documents ont la teneur suivante : « Je confirme que l'AVS/AI et la Fondation institution supplétive LPP m'ont versé CHF [...] et CHF [...] en 2021 ». La recourante n'a toutefois fourni aucune preuve de versement direct de ces rentes à ses filles, et encore moins que ce versement direct aurait eu lieu sur la base de leur demande fondée sur l'art. 71<sup>ter</sup> RAVS ou d'un règlement de l'institution supplétive LPP.

Dans ces circonstances, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que le revenu en question – qui n'est pas hypothétique, comme soutenu par la recourante, quand bien même elle ne l'a pas utilisé pour satisfaire ses besoins propres – était réalisé dans le chef de la recourante.

Celle-ci se plaint également de ne pas avoir obtenu de déduction correspondante. Elle n'apporte toutefois aucun élément susceptible de contredire l'affirmation de l'AFC-GE selon laquelle le revenu de ses filles dépasse la limite lui permettant de bénéficier de la déduction pour charge de famille.

Il découle de ce qui précède que le jugement attaqué est conforme au droit. Le recours, mal fondé, sera rejeté.

- 3.** Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 300.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 5 avril 2024 par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 11 mars 2024 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 300.- 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), 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 suisse, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, 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 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, Francine PAYOT ZEN-RUFFINEN, Michèle PERNET, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

D. WERFFELI BASTIANELLI

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :