

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2863/2010-ICCIFD

ATA/345/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 mai 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
1^{er} juillet 2013 (JTAPI/796/2013)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année fiscale 2009 de Mme A_____, née le _____ 1954, et M. A_____, né le _____ 1935, respectivement assistante administrative et retraité, domiciliés dans le canton de Genève.
 - 2)
 - a. Dans leur déclaration fiscale 2009, parvenue le 19 février 2010 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE), les époux A_____ ont indiqué un revenu net total de CHF 98'829.- pour l'IFD et de CHF 89'017.- pour l'ICC ; leur fortune nette totale était de CHF 190'695.-.
 - b. Le 26 février 2010, les contribuables ont fait parvenir à l'AFC-GE une déclaration 2009 corrigée dans laquelle ils ont fait état de trois charges de famille :
 - Mme B_____, mère de Mme A_____, née vers 1930, ressortissante malgache, retraitée, domiciliée à Diego Suarez (Madagascar) ;
 - Mme C_____, sœur de Mme A_____, née le _____ 1961, ressortissante malgache, ménagère, domiciliée à Diego-Suarez ;
 - M. D_____, fils de Mme C_____, né le _____ 1987, vivant avec les époux A_____ depuis mai 2009, étudiant auprès de la Haute école du paysage, d'ingénierie et d'architecture de Genève (ci-après : HEPIA). Selon une attestation de cet établissement datée du 14 septembre 2009, M. D_____ était étudiant régulier inscrit au semestre d'automne 2009-2010 en filière informatique d'une formation modulaire d'une durée minimale de trois ans à plein temps, étant précisé qu'il ne recevait aucune rémunération de l'HEPIA durant sa formation.
- Etaient notamment joints à la déclarations trois certificats de non-imposition établis par la direction générale des impôts du centre fiscal d'Antsiranana (Madagascar) ainsi que deux « certificats de charge », établis en application du Décret 2009-890 du 2 juillet 2009, par le chef de Fokontany Grand-Pavois à Diego-Suarez, le 24 février 2010, attestant que Mmes B_____ et C_____ résidaient dans la circonscription et n'avaient pas de revenu, étant « sous l'aide depuis 1987 à ce jour » de la fille – respectivement de la sœur, habitant Genève.
- 3) Le 30 mars 2010, les contribuables ont encore produits sept justificatifs de versements faits sur la compte bancaire de Mme C_____ pour un montant total de CHF 6'000.- ainsi qu'un retrait en espèces de CHF 12'000.- effectué le 19 novembre 2009 sur le compte bancaire de Mme A_____. Ce dernier montant avait été remis en main propre à Madagascar pour soigner Mme B_____ et son frère décédé le _____ 2010. Concernant leur neveu, une attestation de prise en

charge financière, jusqu'à concurrence CHF 30'000.-, signée le 12 mars 2009 auprès de l'office cantonal de la population par Mme A_____, était produite.

- 4) Le 27 avril 2010, l'AFC-GE a notifié un bordereau IFD 2009 de CHF 1'216.- et un bordereau ICC 2009 de CHF 9'039.-. Pour l'IFD, une déduction pour charges de famille de CHF 18'300.- était retenue et pour l'ICC, un montant additionnel pour charges de famille de CHF 21'236.-.
- 5) Par courrier daté du 2 mai 2010, les contribuables ont demandé à l'AFC-GE la déduction de charges de famille pour les mère, sœur et frère de Mme A_____ pour les années précédentes, à titre exceptionnel. Ils joignaient les justificatifs de versements pour les années 2007 et 2008.
- 6) Le 10 mai 2010, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'aucun nouvel examen des taxations relatives aux années précédant la taxation 2009 ne pouvait être effectué, le délai étant échu.

De plus, suite à une nouvelle analyse de la taxation 2009, il avait été constaté que les déductions pour charges de famille admises étaient erronées. Les versements effectués en main propre n'étaient pas déductibles et leur neveu ne pouvait être considéré comme un proche nécessaire car il n'était pas invalide.

- 7) Le 21 mai 2010, des nouveaux bordereaux ICC et IFD 2009 ont été notifiés aux contribuables.

En plus des explications déjà données dans son courrier précédent, l'AFC-GE a exposé que pour faire valoir une charge IFD, il fallait que le montant versé par personne soit d'au moins CHF 6'100.-.

L'IFD 2009 était de CHF 2'099.- et aucune charge de famille n'était retenue. L'ICC 2009 était de CHF 12'612,85 et un montant additionnel pour charges de famille de CHF 6'000.- était retenu.

- 8) Le 12 juin 2010, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre de leur taxation ICC et IFD 2009 du 21 mai 2010.

Etaient joints un certificat de déclaration faite devant le greffier en chef du Tribunal de 1^{ère} instance d'Antsirananana aux termes desquels la mère de la contribuable certifiait avoir « reçu la somme totale de CHF 7'500.- durant l'année 2009 » et deux justificatifs de transferts bancaires à Mme C_____ pour un total de CHF 1'750.- qu'ils avaient omis de remettre. En résumé, ils avaient transféré CHF 7'750.- par banque et remis CHF 7'500.- en main propre. Les billets d'avion de la contribuable prouvaient un voyage en décembre 2009 pour remettre cette dernière somme à sa mère.

Leur neveu était entièrement à leur charge pendant ses études à Genève. Il avait obtenu une autorisation de séjour « B étudiant ».

- 9) Par décision du 14 juillet 2010, l'AFC-GE a rectifié l'imposition des contribuables. Une charge de famille complète avait été admise en déduction pour la mère de Mme A_____. La charge concernant M. D_____ ne pouvait être accordée, celui-ci n'étant pas incapable de subvenir entièrement à ses besoins. Selon la jurisprudence, il devait s'agir d'une personne invalide ou en âge d'être retraitée.

L'IFD 2009 était fixé à CHF 1'780.- et une charge de famille de CHF 6'100.- était retenue. L'ICC 2009 était fixé à CHF 12'389,75, un montant additionnel pour charges de famille de CHF 7'118.- étant retenu.

- 10) Le 2 août 2010, les contribuables ont recouru auprès de la Commission de recours en matière administrative, devenu depuis le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE en concluant à la confirmation de la taxation du 27 avril 2010, prenant en compte les déductions pour charges de famille des mère, sœur et neveu de la contribuable.
- 11) Le 8 février 2011, l'AFC-GE a déposé ses observations en réponse au recours.

La décision du 27 avril 2010 n'était pas en force au moment de son retrait et de la nouvelle décision prise le 21 mai 2010.

Concernant l'IFD, la charge de famille ayant trait au neveu de Mme A_____ devait être admise contrairement à celle pour sa sœur. Les contribuables n'avaient ni allégué ni prouvé que Mme C_____ était une personne nécessiteuse au sens du droit fiscal. En outre, aucune distinction n'avait été opérée entre l'aide financière apportée à Mme B_____ et Mme C_____ de sorte que l'on ne savait pas qui, de la mère ou de la fille, percevait directement les sommes d'argent envoyées. Les deux vivaient sous le même toit, comme l'attestaient les justificatifs remis. Toutefois, une déduction pour charge de famille avait été admise s'agissant de Mme B_____, qui, en tant que retraitée, pouvait être qualifiée de personne étant durablement dans l'incapacité de subvenir à ses besoins.

En matière d'ICC, la notion de proche nécessiteux contenue dans le droit cantonal était interprétée de manière restrictive. La déduction concernant le neveu de la contribuable ne pouvait être admise. Quant à la charge de famille afférente à la sœur de la contribuable, la situation était la même que pour l'IFD. Aucun justificatif produit ne prouvait l'indigence de celle-ci.

Le recours devait être partiellement admis et une charge de famille relative à M. D_____ devait être admise pour l'IFD 2009.

- 12) Le 28 février 2011, les contribuables ont répliqué.

Mme A_____ était garante pour son neveu. En 2010, il avait travaillé à temps partiel en dehors de ses études, mais en 2009, il était entièrement à sa charge.

Vu l'état de santé de sa mère, nécessitant une assistance 24h/24h, ce que prouvait un certificat médical du Dr Cassem A. M'KIZY établi le 23 février 2011, Mme C_____ vivait sous le même toit que sa mère afin d'assumer ce travail d'assistance et de ce fait ne pouvait avoir un autre emploi.

- 13) Le 2 mars 2011, l'AFC-GE a dupliqué en réitérant sa position.

- 14) Par jugement du 5 décembre 2011, le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle s'engageait à accorder une déduction sociale de CHF 6'100.- pour le neveu des contribuables s'agissant de l'IFD 2009. Sur le plan de l'IFD 2009, une déduction sociale de CHF 6'100.- pour Mme C_____ devait être admise. Le recours était entièrement admis s'agissant de l'ICC 2009, trois charges de famille devant être retenues.

Les conditions de l'ancien art. 213 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (aLIFD ; RS 642.11) étaient remplies, les versements effectués à la sœur de la contribuable, excédant CHF 6'100.-.

En application du principe d'harmonisation horizontale découlant de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14), les charges de familles devaient être semblables pour l'IFD et pour l'ICC.

- 15) Le 13 janvier 2012, l'AFC-GE a déposé un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 5 décembre 2011.

Le raisonnement du TAPI concernant l'IFD ne pouvait être suivi car les versements bancaires en faveur de la sœur et de la mère de la contribuable étaient de CHF 7'500.-. Seule une déduction pour l'entretien de la mère de la contribuable était admissible. Les versements faits en main propre n'étaient pas prouvés.

S'agissant de l'ICC, en ce qui concernait les déductions sociales, les cantons avaient conservé toutes leurs compétences et il n'y avait pas d'harmonisation imposée.

- 16) Par arrêt du 5 mars 2013, la chambre administrative a annulé le jugement du TAPI du 5 décembre 2011 et renvoyé la cause au TAPI pour nouveau jugement (ATA/135/2013). Le TAPI avait siégé dans une composition irrégulière, l'un des juges étant domicilié dans le canton de Vaud.
- 17) Le 1^{er} juillet 2013, le TAPI a rendu un nouveau jugement dans une composition régulière, reprenant les considérants et le dispositif du jugement du 5 décembre 2011.
- 18) Le 19 juillet 2013, l'AFC-GE a déposé un recours auprès de la chambre administrative à l'encontre du jugement du TAPI, reprenant les conclusions et l'argumentation déjà développée dans son mémoire du 13 janvier 2012 à l'appui de son recours.
- 19) Le 12 août 2013, le TAPI a remis son dossier sans observations.
- 20) Le 14 août 2013, les contribuables ont répondu en s'en remettant au jugement prononcé par le TAPI.
- 21) Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées le 24 septembre 2013.

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 subsiste pour l'IFD 2009, au sujet d'une déduction sociale pour l'entretien de la sœur de la contribuable et, concernant l'ICC 2009, au sujet des déductions sociales pour l'entretien de la sœur et du neveu de la contribuable.

La déduction pour la mère de la contribuable n'est plus litigieuse, de même que la déduction pour le neveu s'agissant de la taxation IFD 2009.

Impôt fédéral direct (IFD)

- 3) a. Aux termes de l'art. 213 al. 1 let. b aLIFD, en vigueur pendant la période de taxation 2009, une déduction sociale de CHF 6'100.- peut être accordée pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que le montant qui a effectivement été versé atteigne au moins le montant de la déduction.

b. Cette disposition permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique ou par devoir moral, entretient un proche (Message sur le train de mesures fiscales 2001, FF 2001 2837, 2868).

Le droit à la déduction pour personne nécessiteuse ne suppose donc pas que le contribuable ait une obligation légale d'assistance à l'égard de la personne nécessiteuse (Arrêt du Tribunal fédéral 2C.421/2010 du 2 novembre 2011 consid. 2.1).

c. L'incapacité (financière) de subvenir seul à ses besoins est toutefois une condition impérative de la déduction. Une personne est dans le besoin lorsque, pour des motifs objectifs, elle n'est durablement pas en mesure de subvenir seule à son entretien et dépend dès lors de l'aide de tiers. La personne soutenue ne peut subvenir elle-même à ses besoins car elle est dans l'incapacité d'exercer une activité lucrative lorsque, indépendamment de sa volonté, il lui est impossible, ou il ne lui est possible que de manière limitée, d'exercer une telle activité et qu'une situation d'indigence en résulte. Pour évaluer ses revenus, il faut tenir compte de toutes les ressources dont elle dispose. L'incapacité de subvenir seul à ses besoins s'évalue selon des critères objectifs et non d'après les besoins subjectifs du bénéficiaire de prestations (Danielle YERSIN/Yves NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. 213 n. 33 ss et les références citées).

L'aide peut être apportée sous la forme du gîte et du couvert pour autant que la personne qui vit dans le foyer du contribuable ne soit pas appelée à rendre régulièrement des services, car la gratuité de l'aide fait alors défaut (Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit. ad. 213 n. 37).

d. Comme il appartient au contribuable d'apporter la preuve des faits diminuant ou supprimant sa dette fiscale, il lui incombe en conséquence d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et d'apporter la preuve des sommes versées pour son entretien. Lorsque la personne bénéficiaire ne se trouve pas en Suisse, la preuve de sa dépendance financière et des sommes versées à l'étranger est soumise à des conditions plus strictes (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 2.1 ; 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2.4 ; ATA/516/2009 du 13 octobre 2009 ; ATA G. du 11 décembre 2001).

- 4) En l'espèce, les contribuables ont produit un « certificat de charges » indiquant que la sœur de la contribuable n'avait pas de revenu et était à la charge de cette dernière. Dans leurs écritures du 30 mars 2010, ils indiquent que les versements sur le compte bancaire de Mme C_____ à Madagascar, pour un total de CHF 7'750.- pour l'année 2009, ont été faits « pour la mère et la sœur » de la contribuable.

De fait, ces versements ont déjà été pris en compte par l'AFC-GE pour accorder une déduction sociale concernant la mère de la contribuable, ce qui n'est plus litigieux.

Les contribuables entendent ajouter à ces versements, un montant de CHF 7'500.- qui aurait été remis en main propre à la mère de la contribuable, lors d'un voyage à Madagascar fin 2009. Dans leurs écritures du 30 mars 2010, les contribuables indiquaient même qu'un montant de CHF 12'000.- aurait été remis en main propre sans précisions sur le bénéficiaire. A l'appui de leurs dires, ils produisent un retrait en espèce de CHF 12'000.- du compte bancaire de la contribuable fait peu avant un voyage à Madagascar, ainsi qu'une déclaration sur l'honneur faite par la mère de celle-ci, concernant un montant total de CHF 7'500.-, reçu de sa fille pour l'année 2009.

Force est de constater que l'attribution de ces différents montants entre les deux bénéficiaires, mère et sœur de la contribuable, n'est pas clairement expliquée par les contribuables, ni a fortiori établie, en raison du ménage commun de la mère et de la sœur et des versements faits sur le compte bancaire de la sœur de la contribuable pour l'entretien de leur mère. En outre, la déclaration faite sur l'honneur par la mère de la contribuable porte sur un montant total de CHF 7'500.- mais ne précise pas que cette somme aurait été remise en main propre. Ce montant pourrait aussi correspondre aux versements effectués pour son entretien sur le compte de sa fille. Finalement, les attestations produites indiquent que les deux bénéficiaires sont entretenues par la contribuable mais ne précisent ni les montants reçus, ni dans quelle mesure ceux-ci étaient nécessaires à l'entretien de deux personnes à Madagascar.

Ainsi, compte tenu des exigences en matière de preuve rappelées ci-dessus, les contribuables échouent à prouver qu'un montant de CHF 7'500.- aurait été remis à la mère de la contribuable, en plus des versements effectués sur le compte de la sœur, déjà pris en compte pour une déduction de personne à charge. Il n'est dès lors pas nécessaire d'examiner si les autres conditions d'application de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD sont remplies.

En conséquence, la déduction pour personne nécessiteuse ne peut être retenue s'agissant de l'entretien de la sœur de la contribuable domiciliée à Madagascar, pour l'IFD 2009. Le recours de l'AFC-GE doit être admis sur ce point et le jugement du TAPI sera annulé sur ce point.

Impôt cantonal et communal (ICC)

- 5) Le litige porte sur deux déductions, l'une pour l'entretien de la sœur de la contribuable et l'autre pour son neveu, étudiant à Genève et domicilié chez sa tante qui subvient à son entretien.

- 6) En droit genevois, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, c'est l'ancien droit, soit, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) encore en vigueur, et les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s'appliquent à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2009.
- 7) L'art. 14 al. 5 let. c LIPP-V, applicable pour la période fiscale 2009, prévoit que constitue une charge de famille, notamment les sœurs et neveux, 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 jurisprudence rendue en application de cette disposition a précisé que les proches nécessiteux visés étaient ceux incapables de subvenir à leur besoins en raison de leur âge ou d'une déficience qui leur était propre, de gagner leur vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain. Le besoin d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur ne devait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à son entretien si ce fait était établi. Toutefois, le contribuable devait établir qu'il se trouvait dans la nécessité de subvenir aux besoins de l'enfant mineur dès lors que les personnes ayant prioritairement la charge de l'entretien ont également une incapacité objective de le faire (ATA/41/2011 du 25 janvier 2011). En outre, l'expérience générale de la vie permettait d'admettre que l'aide apportée uniquement pour l'hébergement et la nourriture, à une jeune femme de 23 ans, étudiante et en incapacité de ce fait d'exercer une activité lucrative, durant une année dans le canton de Genève en 2006, atteignait la limite de CHF 6'100.- prévue pour l'IFD, sans qu'il faille faire intervenir les règles sur le fardeau de la preuve. Les parents de la jeune fille payaient par ailleurs CHF 8'400.- couvrant une partie de l'entretien (ATA/64/2011 du 1^{er} février 2011).

En l'espèce, s'agissant du neveu de la contribuable, fils de sa sœur vivant à Madagascar, il convient de relever qu'en raison de ses études, il a été en incapacité de subvenir à ses besoins et de réaliser un gain pour l'année 2009, même si pour l'année 2010, cela a été possible dans une certaine mesure. Sa situation remplit en outre les autres conditions prévues par la loi, ce qui n'est pas contesté en l'espèce.

En conséquence, les conditions pour reconnaître une charge de famille s'agissant de l'entretien du neveu de la contribuable sont remplies en l'espèce et le recours de l'AFC-GE sera rejeté sur ce point.

- 8) S'agissant de la charge d'entretien concernant la sœur de la contribuable, le raisonnement développé ci-dessus en matière d'IFD concernant l'absence de preuve des versements s'applique également.

En conséquence, le recours sera admis sur ce point, aucune charge d'entretien ne pouvant être admise pour la sœur de la contribuable. Le jugement du TAPI sera annulé sur ce point.

- 9) Vu l'admission partielle du recours, un émolument réduit de CHF 500.- sera mis à la charge des contribuables. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, les intimés n'ayant pas fait appel à un mandataire professionnellement qualifié (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 juillet 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 1^{er} juillet 2013 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement en tant qu'il admet sur le plan de l'IFD 2009 une déduction sociale de CHF 6'100.- pour Madame C_____ ;

annule le jugement en tant qu'il admet sur le plan de l'ICC 2009 une charge de famille pour Madame C_____ ;

le confirme pour le surplus ;

renvoie le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation ICC 2009 dans le sens des considérants ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement ;

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, 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 Madame et Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :