

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2940/2023-ICC

ATA/125/2025

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 janvier 2025

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

recourante

contre

A_____

intimée

représentée par LAMBELET & ASSOCIÉS SA, mandataire

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
27 mai 2024 (JTAPI/511/2024)**

EN FAIT

A. a. Née le _____ 1936, A_____ est de nationalité suisse.

b. Elle est divorcée depuis le 23 juillet 1981.

c. Dans sa déclaration fiscale 2019, elle a indiqué un revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 210.- ainsi qu'une fortune imposable pour l'ICC de CHF 7'568'225.-.

La déclaration mentionnait notamment une rente AVS/AI de CHF 1.- symbolique (rubrique 17.00) afin de pouvoir bénéficier de la déduction pour bénéficiaires de rentes AVS/AI. Cette explication figurait sous la rubrique « observations » de la déclaration de la contribuable.

Le revenu net ICC avant déduction des dons et de la déduction pour bénéficiaires de rentes AVS/AI s'élevait à CHF 12'739.- (rubrique 92.40). Le revenu net ICC après déduction des dons et de la déduction pour bénéficiaires de rentes AVS de CHF 9'981.- (rubrique 61.30) était de CHF 210.-.

d. Par bordereau ICC 2019 du 23 novembre 2020, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a retenu un revenu de CHF 14'171.- et une fortune de CHF 7'568'225.-, après déduction sociale de CHF 82'040.-.

Aucun impôt n'avait été calculé sur le revenu et, après une réduction liée au bouclier fiscal, l'impôt dû sur la fortune avant imputation s'élevait à CHF 32'228.80.

e. Le 30 novembre 2020, la contribuable a formé réclamation à l'encontre de ce bordereau.

Elle revendiquait notamment la déduction pour bénéficiaires de rentes AVS/AI prévue par l'art. 40 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) pour un montant de CHF 9'981.- en se référant à la DCCR N° 514 du 24 novembre 2008 et en soulignant que cette déduction avait un impact sur le calcul du bouclier fiscal.

f. Par décision du 15 août 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Aucune déduction sur rente AVS/AI (rubrique 61.30) ne pouvait être accordée du fait que la contribuable, bien qu'en âge de bénéficier d'une rente AVS, ne touchait aucune rente déclarée sous rubrique 17.10. En effet, si aucune rente n'était effectivement versée, cela signifiait qu'aucune cotisation à l'AVS n'avait été effectuée et que, par conséquent, les conditions exigées pour bénéficier d'une rente AVS telles que prévues par l'art. 40 LIPP n'étaient pas remplies.

B. a. Le 14 septembre 2023, A_____ a formé recours à l'encontre de cette décision par devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à son annulation.

La lettre de l'art. 40 al. 3 LIPP était claire : étant ressortissante suisse de plus de 64 ans, elle remplissait les conditions pour bénéficier d'une rente AVS. La déduction de l'art. 40 LIPP était une déduction sociale qui reposait sur « l'état » du contribuable et non de la nature de son revenu. La lui refuser contrevenait aux principes de l'égalité de l'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive. Elle rappelait également que la déduction revendiquée avait un impact sur le calcul du bouclier fiscal.

b. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les décisions anciennes de l'ancienne commission cantonale de recours en matière d'impôts citées par la contribuable concernaient des personnes qui percevaient des rentes de la part d'autres institutions que l'AVS, de sorte que, pour des motifs d'égalité de traitement, la déduction sociale leur avait été accordée. Il en avait été de même dans le JTAPI/1229/2012 du 8 octobre 2012 pour un contribuable bénéficiant d'une rente de la sécurité sociale américaine. Il ne se justifiait en effet pas de considérer différemment un rentier AVS/AI d'une personne percevant une rente vieillesse d'une autre institution.

La contribuable n'étant bénéficiaire d'aucune rente de retraite suisse ou étrangère, elle ne pouvait pas revendiquer la déduction de l'art. 40 al. 3 LIPP et les jurisprudences citées ne lui étaient pas applicables.

c. Par jugement du 27 mai 2024, le TAPI a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

L'art. 40 LIPP prévoyait une déduction pour bénéficiaires de rentes de l'AVS ou de l'AI. Cette déduction était accordée aux contribuables remplissant les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 (LAVS - RS 821.10) ou de la loi fédérale sur l'assurance-invalidité du 19 juin 1959 (LAI - RS 831.20). La question de savoir si une personne ayant atteint l'âge de la retraite sans pour autant percevoir une rente pouvait la revendiquer n'avait pas été tranchée par le Tribunal fédéral.

Dans une interprétation littérale du texte légal, force était de constater que la contribuable, née en 1936, ressortissante suisse et domiciliée en Suisse, remplissait manifestement les conditions fixées par l'art. 18 LAVS et avait dès lors droit à une rente de vieillesse.

La position de l'AFC-GE selon laquelle la déduction litigieuse était applicable aux personnes bénéficiant d'une rente AVS annuelle minimale de CHF 324.- mais pas à celles qui ne bénéficiaient d'aucune rente, bien qu'elles y auraient droit, ne pouvait être suivie. Un tel résultat n'était en effet pas soutenable et, indépendamment d'une contravention au texte clair de la loi, serait à l'origine d'une manifeste inégalité de traitement qui ne saurait être protégée.

Le montant de la déduction à laquelle la contribuable avait droit était toutefois recalculé. Le montant déterminant pour le droit à la déduction litigieuse était arrêté

à CHF 61'266.-. Le revenu déterminant de la contribuable se situant entre CHF 56'591.- et CHF 63'876.-, la déduction accordée à la contribuable au titre de l'art. 40 al. 3 LIPP s'élevait à CHF 5'988.-.

- C. a.** Par acte du 28 juin 2024, l'AFC-GE a formé recours par devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision du 15 août 2023.

Le TAPI avait considéré à tort que la contribuable remplissait les conditions exigées par la LAVS pour bénéficier d'une rente. Le dossier ne permettait pas de conclure qu'elle avait un droit à une rente vieillesse. En effet, pour prétendre à une rente ordinaire, la contribuable devait apporter la preuve d'une année entière de revenus ou de bonification, ce qu'elle n'avait pas fait (art. 29 LAVS). Pour prétendre à une rente extraordinaire, elle devait apporter la preuve qu'elle disposait du même nombre d'années d'assurance que les personnes de sa classe d'âge (art. 42 LAVS), ce qui n'était pas le cas en l'espèce, la précitée ayant quitté la Suisse le 30 juillet 1987 pour Monte-Carlo et n'étant revenue en Suisse qu'à partir de juin 2018.

Il ressortait d'un jugement du TAPI (JTAPI/1229/2012 du 8 octobre 2012) que le seul fait de remplir les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la LAVS n'était pas suffisant pour bénéficier de la déduction litigieuse. En présence d'une contradiction entre le titre de l'art. 40 LIPP et le texte de la disposition, le juge ne pouvait se limiter à faire une interprétation littérale de la disposition. L'interprétation de l'art. 40 LIPP selon les autres critères d'interprétation permettait de retenir que la déduction litigieuse était réservée aux bénéficiaires effectifs de rentes AVS/AI.

Enfin, il n'existait aucune inégalité de traitement entre un contribuable bénéficiant d'une rente AVS minimale annuelle de CHF 324.- et un contribuable n'ayant pas de droit à percevoir une rente, puisque leur situation n'était pas comparable.

- b.** Dans sa réponse du 29 juillet 2024, A_____ a conclu au rejet du recours.

L'art. 40 al. 3 LIPP ne nécessitait aucune interprétation, sa lettre étant claire. Toute personne remplissant les conditions pour bénéficier d'une rente au sens de la LAVS avait droit à la déduction litigieuse.

La déduction pour rente AVS/AI faisait partie des déductions sociales, de sorte qu'elle reposait sur « l'état » du contribuable et non sur la nature du revenu perçu.

La décision de l'AFC-GE violait l'égalité de traitement car elle faisait dépendre, à revenu égal, de la nature d'un revenu la charge fiscale.

- c.** L'AFC-GE a persisté dans ses conclusions le 7 août 2024.

- d.** Sur ce, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

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 recours porte sur le refus de l'AFC-GE d'octroyer à l'intimée une déduction de CHF 9'981.- pour bénéficiaires de rentes AVS/AI au sens de l'art. 40 al. 3 LIPP.
3. La recourante soutient que l'intimée n'a pas droit à la déduction litigieuse car elle n'a pas prouvé qu'elle remplissait les conditions de la LAVS pour bénéficier d'une rente. Sa décision respectait par conséquent le principe de la légalité ainsi que celui de l'égalité de traitement.

3.1 La LIPP prévoit que les époux vivant en ménage commun dont l'un d'eux remplit les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la LAVS, ou de la LAI, ont droit à une déduction d'un montant maximal de CHF 10'000.- (art. 40 al. 1 LIPP).

Les autres contribuables remplissant les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la LAVS ou de la LAI, ont droit à l'octroi d'une déduction d'un montant maximal de CHF 10'000.-, pour autant que le revenu déterminant n'excède pas CHF 80'000.- (art. 40 al. 3 LIPP).

Il convient dès lors d'examiner quelles sont les conditions prévues par la LAVS pour bénéficier d'une rente.

3.2 Les ressortissants suisses, les étrangers et les apatrides ont droit à la rente de vieillesse et de survivants, conformément aux dispositions prévues aux art. 18ss LAVS (art. 18 al. 1 LAVS).

3.3 Selon le droit en vigueur au moment des faits, les femmes de 64 ans révolus avaient droit à une rente de vieillesse (art. 21 al. 1 let. b LAVS). Pour y prétendre, elles devaient toutefois encore remplir les exigences de l'art. 29 (rente ordinaire) ou 42 (rente extraordinaire) LAVS.

3.4 Peuvent prétendre à une rente ordinaire de vieillesse ou de survivants tous les ayants droit auxquels il est possible de porter en compte au moins une année entière de revenus, de bonifications pour tâches éducatives ou pour tâches d'assistance, ou leurs survivants (art. 29 al. 1 LAVS).

Selon cette disposition, un assuré peut bénéficier d'une rente à la condition d'avoir cotisé à l'AVS durant plus de onze mois. La durée minimale de cotisation doit être remplie lors de la survenance du cas d'assurance, soit, dans le cas de la rente vieillesse, de l'âge de la retraite (Félix FREY/Hans-Jakob MOSIMANN/Susanne BOLLINGER, AHVG/IVG Kommentar, n. 1 ad art. 29 p. 181).

3.5 Les ressortissants suisses qui ont leur domicile et leur résidence habituelle en Suisse ont droit à une rente extraordinaire s'ils ont le même nombre d'années d'assurance que les personnes de leur classe d'âge, mais n'ont pas droit à une rente ordinaire parce qu'ils n'ont pas été soumis à l'obligation de verser des cotisations

pendant une année entière au moins. Ce droit revient également à leurs survivants (art. 42 al. 1 LAVS).

3.6 Selon la LIPP, les contribuables remplissant les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la LAVS ont droit à une déduction pour bénéficiaires de rentes AVS (art. 40 al. 3 LIPP).

Or, comme examiné *supra*, les conditions exigées d'une ressortissante suisse pour bénéficier d'une rente AVS au sens de la LAVS sont les suivantes : être âgé de 64 ans révolus (art. 21 al. 1 let. b aLAVS) et avoir, soit cotisé à l'AVS durant plus de onze mois (art. 29 al. 1 LAVS), soit son domicile et sa résidence habituelle en Suisse et le même nombre d'années d'assurance que les personnes de la même classe d'âge (art. 42 al. 1 LAVS).

3.7 Selon la jurisprudence constante en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/1309/2015 précité).

3.8 En vertu de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101Cst), tous les êtres humains sont égaux devant la loi. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est repris à l'art. 127 al. 2 Cst.

Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 138 V 176 consid. 8.2 ; 134 I 23 consid. 9.1 ; 131 I 1 consid. 4.2). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; 138 I 265 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 129 I 346 consid. 6 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.1).

- 4.** En l'espèce, pour remplir les conditions exigées pour bénéficier d'une rente au sens de la LAVS, l'intimée, bien qu'âgée de plus de 64 ans, doit encore apporter la preuve

d'au moins onze mois de cotisations à l'AVS, ou, alternativement, qu'elle possède le même nombre d'années d'assurance que les personnes de sa classe d'âge.

Or, elle n'a jamais allégué ni prouvé qu'elle réalisait les conditions propres aux dispositions précitées alors même que la recourante a très clairement invoqué ce grief dans son recours auprès de la chambre de céans.

Dans sa réponse du 29 juillet 2024, l'intimée ne s'est en effet pas prononcée sur le fait qu'elle réalisait, ou non, les exigences de l'art. 29 ou 42 LAVS pour bénéficier d'une rente ordinaire ou extraordinaire.

Au contraire, les éléments au dossier tendent à démontrer qu'elle ne remplit ni l'exigence de cotisations, ni celle de la durée d'assurance. Elle a en effet quitté la Suisse le 30 juillet 1987 pour n'y revenir que le 1^{er} juin 2018 à l'âge de 81 ans et n'a jamais perçu de rente AVS, aussi minime soit-elle.

Dès lors que l'intimée ne démontre pas qu'elle remplit les conditions exigées par la LAVS pour bénéficier d'une rente, elle ne peut pas se prévaloir du droit à la déduction y relative prévue par l'art. 40 al. 3 LIPP. C'est ainsi sans violer la loi que l'AFC-GE la lui a refusée.

La chambre administrative considère au surplus qu'en refusant d'octroyer une déduction pour bénéficiaires de rentes AVS/AI à une contribuable ne remplissant pas les conditions exigées par la loi pour bénéficier d'une telle rente, l'AFC-GE n'a pas violé le principe d'égalité de traitement. Il s'agit en effet de deux situations différentes puisque, dans un cas, la contribuable n'a pas apporté la preuve de son droit au versement d'une rente, alors que dans l'autre, le droit à une rente, même minime, est acquis. Les situations n'étant pas comparables, il se justifie de les soumettre à des traitements juridiques différents.

Le recours sera par conséquent admis, le jugement du TAPI annulé et les décisions de taxation et sur réclamation de l'AFC-GE rétablies.

5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge de l'intimée qui succombe et qui ne peut se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 juin 2024 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 mai 2024 ;

au fond :

l'admet et annule le jugement précité ;

rétablit les décisions de taxation du 23 novembre 2020 et sur réclamation du 15 août 2023 ;

met un émolument de CHF 800.- 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, 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 de la demanderesse, invoquées comme moyens de preuve, doivent être jointes à l'envoi

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à LAMBELET & ASSOCIÉS SA, mandataire de l'intimée, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Eleanor McGREGOR, présidente, Florence KRAUSKOPF, Patrick CHENAUX, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. MAZZA

la présidente siégeant :

E. McGREGOR

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :