

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/355/2007-ICC

ATA/539/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 30 août 2011**

1<sup>ère</sup> section

dans la cause

**Monsieur X**\_\_\_\_\_

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
4 avril 2011 (JTAPI/234/2011)**

---

## EN FAIT

1. Monsieur X\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable ou le recourant) est un contribuable genevois.
2. Au 31 décembre 2005, il était célibataire, mais partageait sa vie avec Madame Y\_\_\_\_\_, ressortissante kenyane, arrivée en Suisse le 5 janvier 2004. Les époux ont un enfant en commun, A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 2003. Mme Y\_\_\_\_\_ a deux autres enfants d'un premier lit, soit B\_\_\_\_\_ née le \_\_\_\_\_ 1993 et C\_\_\_\_\_ né le \_\_\_\_\_ 1997.
3. Le contribuable et Mme Y\_\_\_\_\_ se sont mariés le 3 mai 2006.
4. La présente cause concerne l'impôt cantonal et communal 2005 (ci-après : ICC).
5. Le 28 juin 2006, le contribuable a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2005. Dans la rubrique état civil, il a indiqué qu'il était marié avec Mme Y\_\_\_\_\_ et qu'il avait à charge trois enfants, soit A\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_. Il a entre autres déduit pour l'ICC les sommes suivantes :
  - frais professionnels effectifs - frais de repas (rubr. 31.60) : CHF 3'000.- ;
  - frais professionnels effectifs - frais de déplacement (rubr. 31.61) : CHF 1'500.- ;
  - montant additionnel pour charges de famille (rabais d'impôt - rubr. 100.30) : CHF 20'262.- (trois charges de famille) ;
  - Montant additionnel pour frais de garde (rabais d'impôt - rubr. 100.40) : CHF 2'598.- ;
  - cotisation sociale (rubr. 41.10) : CHF 437.- ;
  - frais de perfectionnement, de reconversion ou de réinsertion (rubr. 41.62) : CHF 80.- ;
  - Assurance maladie de Monsieur (rubr. 52.21) : CHF 2'849.- ;
  - assurance maladie de l'épouse (rubr. 52.21) : CHF 2'832.- ;
  - assurance maladie des enfants (rubr. 52.22) : CHF 2'606.- (cotisation pour 3 enfants) ;

- versement bénévole auprès de l'église protestante (rubr. 73.10) : CHF 250.-.
- déduction sociale sur la fortune (rubr. 51.50) : CHF 182'000.-.

6. Le 8 novembre 2006, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau de taxation ICC 2005 de CHF 26'611.20, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 138'906.- et d'une fortune imposable de CHF 224'866.-. Le contribuable avait été taxé selon le barème B "couple marié ménage indépendant" (art. 12 de 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).

L'AFC-GE, entre autres, a refusé les charges liées à Mme Y\_\_\_\_\_ et aux enfants, à l'exception des primes d'assurance-maladie de CHF 2'606.-. Les frais de repas et de déplacement n'ont pas été admis en déduction au motif que le trajet du domicile du contribuable à son lieu de travail n'excédait pas trente minutes par jour en transports publics. La déduction pour frais de garde effectifs a été rejetée. Elle n'a accepté qu'une demi-charge de famille (CHF 3'377.-) et CHF 1'299.- au titre de montant additionnel pour frais de garde. Elle a fixé le montant de la déduction sociale sur la fortune à CHF 78'000.-.

7. Le 17 novembre 2006, le contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau. Il contestait le refus de la déduction de ses frais de repas et de déplacement. De même les charges afférentes à sa concubine et aux enfants de cette dernière devaient être reconnues, ce qui devait autoriser les déductions générales et sociales. Suivant l'art. 9 al. 2 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), il avait une obligation d'entretien à leur égard. Les déductions pour les montants suivants devaient être également admises puisque c'est lui qui s'en était acquitté :

- cotisation AVS de Mme Y\_\_\_\_\_ : CHF 437.- ;
- déduction des cours de langue française pris par celle-ci : CHF 80.- ;
- cotisation d'assurance maladie de celle-ci: CHF 2'832.-
- les frais de garde de A\_\_\_\_\_ pendant que Mme Y\_\_\_\_\_ suivait ses cours de français : CHF 4'032.- ;
- les frais médicaux de Mme Y\_\_\_\_\_ à concurrence de CHF 1'065.- ;
- versement bénévole : CHF 250.- ;
- montant additionnel pour charges de famille (rabais d'impôt) de CHF 20'262.-;
- montant additionnel frais de garde (rabais d'impôt) de CHF 2'598.-.

En outre, la déduction qu'il devait être autorisé à faire sur sa fortune devait être augmentée pour tenir compte des charges d'entretien qui devaient lui être reconnues.

8. Le 18 décembre 2006, l'AFC-GE a admis les dons versés de CHF 250.-. Conformément à son état-civil (célibataire) au 31 décembre 2005, il ne pouvait prétendre aux déductions, tels que cotisations AVS, frais de perfectionnement, assurance maladie et frais de garde concernant sa future épouse. Une charge de famille entière pour A\_\_\_\_\_ était en revanche admise. Concernant la déduction sociale sur la fortune, elle était calculée au même titre que le rabais d'impôt soit CHF 52'000.- plus ½ charge CHF 13'000.-. Les frais de repas étaient refusés car aucune des conditions requises par la loi n'était remplie. Les frais médicaux pour un montant de CHF 2'465.- avaient bel et bien été admis. Toutefois, seule la part dépassant le 1% du revenu net était déductible.

Un bordereau rectificatif était annexé de CHF 26'546.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 138'656.- et d'une fortune imposable de CHF 224'866.-.

9. Le 20 janvier 2007, le contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue depuis le 1er janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation qu'il avait reçue à son retour du Kenya le 15 janvier 2007.

Au 31 décembre 2005, son épouse était toujours en attente des documents keynians attestant de sa capacité de conclure un mariage en Suisse ; ils avaient donc vécu en concubinage jusqu'à la réception desdits papiers. Leur mariage avait été célébré le 3 mai 2006. Les concubins hétérosexuels, à l'instar des couples homosexuels, devaient pouvoir obtenir la reconnaissance de leur concubinage. L'art. 11 al. 1 LHID le prévoyait. Il avait assumé les frais d'entretien des deux enfants de son épouse plus ceux liés à son fils. Cela devait être reconnu fiscalement par l'admission de déductions générales et sociales en rapport avec ceux-ci. Il avait également assumé le paiement de la totalité des frais du couple. Il avait financé le paiement des cours de français de sa compagne. Ces charges devaient être prises en compte sur le plan fiscal. Dans la mesure où son épouse n'avait pas de revenus, l'AFC-GE ne pouvait affirmer que les déductions des frais et charges sociales étaient à imputer aux concubins sans revenus. Cette façon de procéder n'était pas conforme à la disposition précitée et conduisait à une imposition spoliatrice. Quant aux frais de repas, il devaient être admis car son travail se faisait à près de 80% de son temps hors du bureau.

10. Le 25 juillet 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. En 2005, le contribuable ne pouvait pas déduire de charges de familles et de frais d'entretien

pour les deux enfants de sa compagne car il vivait en union libre avec celle-ci et les deux enfants, nés avant leur rencontre. N'ayant juridiquement aucun lien de filiation avec ceux-ci, il ne pouvait prétendre à une quelconque déduction en relation avec ces frais. Au demeurant, il n'amenait aucune preuve du paiement de l'internat de la fille aînée de son épouse.

Concernant les déductions fiscales relatives à sa compagne, l'art. 8 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11) ne prévoyait pas que l'on ajouta les revenus et les déductions d'un concubin à ceux de l'autre. A contrario, ceux-ci ne pouvaient être pris en compte dans le cadre de la détermination de l'assiette fiscale de l'autre concubin. De ce fait, les frais de cours, les primes d'assurance et les frais médicaux de la compagne du contribuable ne pouvaient être déduits de ses revenus. Celle-ci ne pouvait en outre être considérée comme une personne à charge, les conditions de l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V n'étant pas réalisées. Il n'était en effet pas établi que l'intéressée soit incapable d'exercer une activité lucrative, qu'elle soit sans ressources et que le contribuable pourvoie à son entretien entièrement ou pour une partie essentielle, même si la jurisprudence avait précisé que le droit à la déduction sociale pour personne nécessiteuse était envisageable en principe dans le cadre du concubinage.

Elle admettait toutefois une charge de famille entière pour A\_\_\_\_\_, l'enfant mineur du couple, mais refusait une déduction des frais de garde de ce dernier car les conditions des arts. 7 et 14 al. 4 aLIPP-V n'étaient pas remplies, ce d'autant que leur montant n'était pas établi.

11. Le contribuable a également recouru contre sa taxation IFD 2005, laquelle a fait l'objet d'un arrêt du Tribunal administratif le 23 mars 2010 admettant partiellement son recours (ATA/196/2010). L'AFC-GE a recouru auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt précité. Par arrêt du 2 novembre 2010 (2C\_421/2010), celui-ci s'est prononcé sur la question de l'octroi de charges de famille pour les deux enfants d'un premier lit, en matière d'impôt fédéral direct. S'agissant de B\_\_\_\_\_, il l'a refusé pour des motifs liés au fardeau de la preuve. Pour C\_\_\_\_\_, il l'a en revanche admise sur la base de l'art. 213 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).
12. Les parties ont ensuite fait parvenir leurs observations sur cet arrêt et ont maintenu leurs conclusions. Le contribuable a produit un courrier du père biologique de B\_\_\_\_\_ attestant que c'était bien le contribuable qui avait pris en charge les frais d'écolage de l'internat au Kenya. Pour l'AFC-GE en revanche, ce courrier ne pouvait être reconnu comme un élément de preuve, dès lors qu'aucun justificatif bancaire ou postal attestant de la réalité des versements effectués au Kenya n'avait été produit.
13. Par décision du 4 avril 2011, le TAPI a partiellement admis le recours.

Il a refusé la déduction des CHF 3'000.- en tant que frais de repas car le trajet entre le domicile du contribuable et les locaux de son employeur se montait à moins de 20 minutes.

Les déductions pour charges de famille des enfants B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, enfants nés d'un premier lit de Mme Y\_\_\_\_\_, étaient refusées en application de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V et de sa propre jurisprudence, dès lors que l'autorité parentale appartenait à leur mère et que le contribuable n'avait aucun lien de filiation avec eux. L'AFC-GE ayant toutefois admis l'octroi d'une charge entière pour A\_\_\_\_\_, l'enfant du couple, le recours devait être admis partiellement sur ce point.

S'agissant des frais de garde de A\_\_\_\_\_ de CHF 4'032.-, le contribuable vivait en 2005 avec sa concubine et avait été taxé selon le barème "B". Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 7 aLIPP-V, il ne pouvait revendiquer le montant additionnel pour frais de garde effectifs, ceux-ci n'ayant au demeurant pas été prouvés, et en tout état de cause, il n'avait pas la garde de l'enfant en 2005, dès lors que celle-ci revenait exclusivement à Mme Y\_\_\_\_\_, ne s'étant marié avec elle qu'en 2006. Le recours était rejeté sur ce point.

Enfin, pour ce qui était des frais liés à l'entretien de Mme Y\_\_\_\_\_, le contribuable n'était pas marié avec elle au 31 décembre 2005, si bien qu'il avait fait l'objet d'une taxation séparée. Aucun montant ne pouvait être dès lors déduit par le contribuable pour l'entretien de sa compagne. Le recours était également rejeté sur ce point.

14. En date du 27 mai 2011 le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité en concluant à son annulation et au renvoi du dossier à l'autorité de taxation pour une décision conforme à l'art. 11 al. 1 LHID quant aux barèmes applicables et aux déductions des charges pour couple, tant pour les dépenses que pour les déductions sociales et la reconnaissance de la déduction des frais de repas. Il reprenait l'argumentation qu'il avait développée devant le TAPI. Il avait été seul à prendre en charge la totalité des frais d'entretien du couple et de tous les enfants. Ce fait devait être reconnu fiscalement à Genève et l'AFC-GE devait se conformer à la disposition précitée.
15. Le 22 juin 2011, l'AFC-GE a répondu au recours. Elle admettait en déduction les frais de repas effectifs du contribuable par souci d'harmonisation, car celle-ci avait été admise pour l'IFD. Pour les autres déductions requises, elle a repris les arguments développés dans ses précédentes écritures. Elle conclut donc à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle accepte ce qui précède, au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI pour le surplus.

16. Le 22 juin 2011, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative et a persisté dans les considérants et le dispositif de son jugement.
17. Le juge ayant averti les parties que la cause était gardée à juger, sauf requête d'autres actes d'instruction à formuler d'ici au 25 juillet 2011, le recourant a encore écrit un courrier daté du 11 juillet 2011 dans lequel il a maintenu son argumentation.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.  
  
Le litige concernant la période fiscale 2005 doit ainsi être examiné, pour ce qui est de l'ICC, au regard de l'aLIPP-V.
3. Seuls restent litigieux à ce stade de la procédure les déductions suivantes :
  - Charges de famille pour les enfants B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_, nés d'un premier lit de Mme Y\_\_\_\_\_ ;
  - Les frais liés à l'entretien de Mme Y\_\_\_\_\_, relatifs à ses primes d'assurance-maladie, ses cotisations sociales et ses frais de cours de respectivement CHF 2'832.-, CHF 437.-, et CHF 80.- ;
  - Les frais de garde effectifs pour A\_\_\_\_\_ de CHF 4'032.-.
4. Dans son arrêt du 2 novembre 2010 en la cause 2C\_421/2010, le Tribunal fédéral s'est déterminé sur les charges de famille pour B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ sous l'angle de l'IFD. Il ne les a pas admises pour B\_\_\_\_\_, scolarisée dans un internat au Kenya en l'absence de preuves attestant d'un quelconque versement effectué par le contribuable à ce titre. Il les a en revanche admises pour C\_\_\_\_\_ en application de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD relatif aux déductions pour personnes nécessiteuses.

En droit genevois, l'art. 14 al. 5 aLIPP-V définit quelles sont les personnes qui constituent des charges de famille.

La let. a de cette disposition mentionne les "enfants mineurs (...) pour celui des parents qui en a la garde". Elle ne saurait entrer en ligne de compte en l'espèce, car en 2005, Mme Y\_\_\_\_\_ était seule détentrice de l'autorité parentale sur ses enfants d'un premier lit (cf. à ce sujet Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2010 du 19 septembre 2010 consid. 5.2).

C'est donc sous l'angle de l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V qu'il faut appréhender cette question, à savoir les "proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins", à l'instar du Tribunal fédéral dans l'arrêt précité en IFD. Cette disposition a la teneur suivante :

« c) les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés aux lettres a et b du présent alinéa), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins (...) ».

En l'espèce, B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ ne sont ni ascendants ni descendants du contribuable au sens de la disposition précitée. Le recourant ne saurait donc bénéficier de déductions pour charges de famille pour ces enfants au regard du droit genevois.

Cette disposition n'est au surplus pas contraire à la LHID, car en ce domaine, le législateur laisse une liberté totale aux cantons (art. 9 al. 4 LHID ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, p. 156, n. 287 ; D. YERSIN, L'impôt sur le revenu, Étendue et limite de l'harmonisation, ASA 61 p. 296ss).

Le recours est par conséquent mal fondé sur ce point.

5. S'agissant des déductions sollicitées en relation avec Mme Y\_\_\_\_\_, le contribuable n'était pas marié avec celle-ci au cours de l'année fiscale considérée, de sorte qu'ils n'ont pas pu faire de déclaration commune ; chacun devait être dès lors imposé sur ses propres revenus et aucune compensation n'était possible entre les revenus et les déductions de l'un et de l'autre. Le fait que Mme Y\_\_\_\_\_ n'était pas imposable n'y change rien (art. 2ss aLIPP-I, en particulier art. 8 al. 2 aLIPP-I a contrario).

De plus, cette dernière ne saurait être considérée comme une personne nécessiteuse au sens de l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V pour les mêmes motifs que ceux évoqués ci-dessus s'agissant des enfants B\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_.

En tout état de cause, l'art. 11 LHID n'a pas été violé dès lors que le contribuable a pu bénéficier du barème B "couple marié ménage indépendant".

6. Le contribuable sollicite également la déduction des frais de garde pour l'enfant A\_\_\_\_\_ qu'il a eu avec Mme Y\_\_\_\_\_.

L'art. 7 aLIPP-V prévoit que les contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait et qui tiennent ménage indépendant avec leurs enfants mineurs dont ils ont la garde peuvent déduire du produit de leur travail, pour chaque enfant jusqu'à l'âge de 12 ans, les frais de garde effectifs et justifiés jusqu'à concurrence de CHF 3'500.- par année, respectivement de CHF 5'000.- par année si le revenu brut total ne dépasse pas CHF 50'000.-.

A compter de l'année 2005, le montant maximum de la déduction par enfant concerné s'élève à CHF 3'640.-, respectivement CHF 5'200.- si le revenu brut total du contribuable visé ne dépasse pas CHF 52'000.- (Art. 3 al. 4 du règlement relatif à l'adaptation au renchérissement des déductions sur le revenu des personnes physiques et des montant déterminants pour le rabais d'impôt - D 3 16 03).

7. L'art. 14 al. 4 LIPP-V relatif au rabais d'impôt dispose que « pour les contribuables qui tiennent ménage avec un ou des enfants mineurs jusqu'à l'âge de 12 ans, qui constituent des charges de famille au sens de l'al. 5, les montants déterminants prévus à l'al. 1, let. a et b, sont augmentés, à titre de frais de garde de :

a) 1'250 F par époux vivant en ménage commun ;

b) 2'500 F par contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait et qui tient ménage avec ses enfants mineurs. »

8. En l'espèce, le contribuable, n'ayant pas, en 2005, la garde sur son enfant A\_\_\_\_\_, ne peut se voir appliquer l'art 7 aLIPP-V à teneur de son texte clair. En revanche, il a bénéficié de l'art. 14 al. 4 aLIPP-V dans le cadre du rabais d'impôt ayant été soumis au barème B. Le recours est également mal fondé sur ce point.

9. Au vu ce qui précède, le recours en tous points mal fondé, sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 28 mai 2011 par Monsieur X\_\_\_\_\_ contre le jugement le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 avril 2011 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.- ;

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 Monsieur X\_\_\_\_\_, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :