

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/697/2006-ICC

ATA/516/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 13 octobre 2009

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur N_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 20 avril 2009 (DCCR/320/2009)**

EN FAIT

1. Madame et Monsieur N_____ sont mariés et domiciliés à Genève depuis l'an 2000. Ils sont originaires d'Erythrée. En 2004, année litigieuse, ils étaient titulaires d'un permis B et soumis à l'impôt à la source.
2. Le couple a deux enfants, une fille, prénommée B_____, née le X_____, et un garçon, né le Z_____.

Les époux N_____ sont devenus citoyens suisses en 2007.
3. Au cours de la période d'assujettissement du 1^{er} janvier au 31 décembre 2004, Mme N_____ a, selon les attestations-quittances produites, réalisé les gains suivants :
 - un traitement brut de CHF 68'601,70, perçu de la part du D_____, sur lequel une retenue de CHF 3'992,20 a été opérée au titre de l'impôt à la source ;
 - une somme de CHF 4'905,10 reçue de la C_____ et qui a fait, pour la même période, l'objet d'une retenue de CHF 961,35 au titre de l'impôt à la source ;
 - une somme de CHF 573,75 reçue de M_____ et sur laquelle CHF 105,28 ont été prélevés au titre de l'impôt à la source.
4. M. N_____ a, selon attestation-quittance du 13 janvier 2005, perçu de janvier à octobre 2004, des indemnités de chômage s'élevant au total à CHF 26'419.- sur lesquelles il a versé au titre de l'impôt à la source CHF 2'113.-.
5. Selon le procès-verbal de taxation émis par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 6 septembre 2005, le couple avait réalisé un revenu total brut de CHF 100'500.- et payé au titre de l'impôt à la source CHF 7'171,85 alors que l'impôt dû s'élevait à CHF 10'307.- y compris une taxe personnelle de CHF 25.-. Aussi, les contribuables étaient-ils invités à payer d'ici le 2 novembre 2005 un solde de CHF 3'131,15.
6. Ce bordereau rectificatif, daté du 3 octobre 2005, a fait l'objet le 18 octobre 2005, d'une demande de rectification sur un formulaire ad hoc rempli par le contribuable et d'une réclamation, soit plus exactement selon son libellé, d'une demande de reconsidération datée du 28 octobre 2005, postée le 31 octobre 2005.

Les contribuables contestaient cette rectification et demandaient que l'AFC admette les déductions de leurs frais effectifs, soit :

- des frais de garde et de parascolaire pour leur fille, totalisant en 2004, CHF 393.- ;
- les frais médicaux non pris en charge par la caisse-maladie, s'élevant à CHF 1'449,30 ;
- les factures de dentiste totalisant CHF 1'456,35 ;
- l'abonnement des transports publics genevois (ci-après : TPG), pour Mme N_____ s'élevant à CHF 840.- ;
- les frais de repas pour Mme N_____ se montant à CHF 2'400.- ;
- les primes de caisse-maladie totalisant CHF 7'316,40 pour les contribuables et leur fille, après déduction des subsides de l'assurance-maladie.

Par ailleurs, les contribuables, dans ce document non signé, relevaient que leur famille comportait quatre personnes et que M. N_____ était au chômage sans percevoir d'indemnité depuis août 2005. Ils n'étaient pas en mesure de payer le montant réclamé.

7. Le 17 janvier 2006, l'AFC a rejeté la réclamation. L'imposition était conforme au barème marié avec un enfant et les frais de garde pour l'un d'eux avaient été pris en compte, l'autre n'étant pas encore né au cours de l'année litigieuse. Aucune autre déduction ne pouvait être opérée. Un arrangement de paiement était proposé.
8. Par acte daté du 18 février 2005 (recte 2006), les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts devenue, depuis le 1^{er} janvier 2009, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA). Mme N_____ entretenait seule toute la famille car son époux avait exercé une activité professionnelle pendant quelques mois au cours de l'année 2005 mais il se trouvait à nouveau sans emploi ni revenu.

Mme N_____ avait omis de signaler jusqu'ici que depuis son arrivée en Suisse, elle entretenait ses parents et sa nièce, orpheline, qui vivait avec ceux-là en Erythrée. Elle leur envoyait CHF 300.- par mois. Cette somme était remise à des amis qui partaient "au pays" afin d'éviter les frais exorbitants des intermédiaires. Le loyer annuel de sa mère s'élevait à CHF 2'000.- environ, son père était décédé en 2005, mais elle continuait à envoyer la même somme à sa mère qui subvenait également à l'entretien de cette nièce, âgée de huit ans. Elle réitérait le fait que le couple n'était pas en mesure de s'acquitter du solde qui lui était réclamé. Elle adresserait à la CCRA les documents qu'elle avait sollicités en Erythrée dès que ceux-ci lui seraient parvenus.

Le 1^{er} mars 2006, elle a ainsi envoyé à la CCRA un affidavit, traduit en anglais, établi le 20 février 2006 par la Haute Cour d'Asmara. Une traduction française de ce document a été transmise ultérieurement au tribunal de céans. Il en résulte que Mme B_____ attestait sous serment avoir reçu en 2004 et 2005 de sa fille et du mari de celle-ci, résidant tous deux à Genève, une aide financière, aussi bien avant qu'après le décès de son mari, et s'élevant à CHF 3'664,52 par année.

9. Le 9 août 2006, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet. Les frais de garde pour l'aînée des deux enfants avaient été déduits dans les limites admises par l'art. 7 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 (LIPP-V - D 3 16). Une déduction pour charge de famille de CHF 3'500.- leur avait également été accordée. Aucune déduction supplémentaire n'était possible dans le cadre de l'application de l'impôt à la source dont les barèmes tenaient déjà compte de la situation familiale des contribuables.

Le second enfant, né en 2005, ne pouvait constituer une charge de famille pour l'année fiscale 2004. Quant aux déductions sollicitées pour les contributions faites à la mère et la nièce de la contribuable, ces prestations n'étaient pas déductibles au regard des art. 9 let. f et 10 let. e de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (LIPP-IV - D 3 14). Seules pouvaient être exonérées de l'impôt les prestations versées en vertu de l'obligation de soutien aux parents, aux enfants, aux frères et aux sœurs selon les art. 328 et ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210).

Dans les autres cas, et selon l'art. 14 al. 5 let. c LIPP-V, les ascendants et les nièces pouvaient constituer des charges de famille, pour autant que leur fortune ou leur revenu n'excède pas certaines limites et qu'ils soient incapables de subvenir entièrement à leurs besoins en raison de leur âge ou d'une déficience physique ou intellectuelle les empêchant d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain.

Pour l'AFC, les recourants n'avaient pas apporté cette preuve, l'affidavit produit n'attestant en rien d'une quelconque incapacité. Les déductions et exonérations revêtaient un caractère exceptionnel et devaient être admises de manière restrictive. Il appartenait aux contribuables de prouver que les conditions strictes leur permettant de bénéficier d'une exemption au principe général d'imposition étaient réunies.

L'imposition à la source 2004 telle qu'établie par l'AFC devait être confirmée.

10. Par décision du 20 avril 2009, la CCRA a rejeté le recours des contribuables en relevant qu'au regard de la législation sur l'impôt à la source, aucune autre déduction que celles d'ores et déjà admises ne pouvait être accordée aux contribuables pour les frais médicaux, de transport, de maladie, de repas ou encore de parascolaire. Quant aux déductions sollicitées pour les subsides versés à la mère et à la nièce de la contribuable, les recourants n'avaient pas apporté la preuve de ces versements. L'affidavit en question ne permettait pas de déterminer l'identité ni le lien de parenté des bénéficiaires de cette aide ni de s'assurer de l'exactitude de l'information contenue, celle-ci n'ayant pas été recueillie sur la foi du serment. Enfin, aucune pièce justificative ne permettait d'apporter la preuve de la remise de cet argent à l'étranger compte tenu du mode de versement adopté par les recourants, selon leurs allégations. Un émolument de CHF 200.- a été mis à leur charge.

11. Par acte posté le 29 mai 2009, M. et Mme N_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée en reprenant leurs explications et conclusions. Ils considéraient être victimes d'une inégalité de traitement puisqu'ils ne pouvaient déduire au titre de l'impôt à la source leurs dépenses réelles, comme pouvaient le faire des contribuables taxés de manière ordinaire. Ils réitéraient leur demande tendant à la déduction de CHF 3'664,50 pour 2004. Cette somme n'avait pas été virée par le débit d'un compte bancaire pour éviter des frais, mais l'argent avait été remis soit à des compatriotes qui se rendaient en Erythrée, soit en mains propres, lorsqu'eux-mêmes partaient en vacances dans leur pays. L'affidavit produit était une pièce attestant d'une déclaration faite sous serment devant le Tribunal d'Asmara. Quant à Mme B_____, il s'agissait bien de la mère de la contribuable ainsi que l'attestait un extrait de naissance prouvant la filiation entre elles. Cette personne était âgée de 75 ans, veuve, ne recevait aucune rente et ne disposait d'aucun revenu. Elle n'avait jamais travaillé. L'Erythrée était dévastée par la misère. Sans leur aide, la mère de la contribuable et sa nièce ne survivraient pas.

Les contribuables ne voyaient pas quelle preuve supplémentaire ils devaient produire pour que la commission soit convaincue du dénuement de ces deux personnes. Ils se disaient choqués que la CCRA exige des preuves supplémentaires alors qu'un affidavit traduit en français dans le cadre de la procédure de recours devant le tribunal de céans constituait une preuve et avait été recueilli sous serment.

12. Après avoir pris connaissance de l'acte de naissance précité, l'AFC s'est déterminée le 6 août 2009 en maintenant sa position et en répétant que l'affidavit produit "n'attestait en rien d'une quelconque incapacité. Les pièces versées au dossier ne permettaient pas de considérer que la mère et la nièce de Mme N_____ ne percevaient aucun revenu et qu'elles ne n'étaient bénéficiaires d'aucune prestation étatique".

L'imposition à la source 2004 des contribuables était correcte et devait être confirmée.

13. Le 7 août 2009, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 31 août 2009 pour toute éventuelle demande ou observation.

Le 20 août 2009 l'AFC a fait savoir qu'elle n'entendait pas solliciter d'autres mesures d'instructions.

Quant aux recourants, ils ont déclaré qu'ils avaient besoin d'un long délai pour obtenir des attestations d'Erythrée afin d'établir que la mère de la contribuable avait besoin d'aide et ne disposait d'aucun autre revenu.

14. Un ultime délai au 6 octobre 2009 leur a été fixé pour ce faire le 22 septembre 2009. Le même jour, la contribuable a sollicité un nouveau délai, sa mère n'ayant pu lui faire parvenir la pièce requise pour "cause de santé".

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Selon l'art. 4 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20), "le barème tient compte des frais professionnels, des primes et des cotisations d'assurance sous forme de forfait, ainsi que des charges de famille.

L'impôt concernant les époux vivant en ménage commun et qui exercent tous deux une activité lucrative est calculé selon des barèmes qui tiennent compte du cumul des revenus des conjoints, des déductions prévues à l'al. 1 et de la déduction accordée en cas d'activité des deux conjoints".

La rectification d'imposition 2004 à laquelle l'AFC a procédé par bordereau du 3 octobre 2005 est conforme à la disposition légale précitée. Pour ces motifs, aucune autre déduction, que celles déjà faites, ne peut être opérée.

3. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) 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, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement

différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 131 I 1 consid. 4.2 p. 6/7 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 ; V. MARTENET, Géométrie de l'égalité, Zürich-Bâle-Genève 2003, p. 260 ss).

La situation des contribuables, imposés à la source, n'est pas comparable à celle des contribuables, imposés selon le régime ordinaire : les barèmes sont différents car pour les premiers, les barèmes tiennent compte des déductions (notamment des frais de déplacement) que les seconds peuvent faire valoir séparément ; enfin, les premiers - contrairement aux seconds - sont dispensés de l'impôt fédéral direct. Les situations des uns et des autres différant, le principe d'égalité de traitement n'est pas violé et ce grief sera écarté.

4. Les recourants ont allégué pour la première fois dans leur recours auprès de la CCRA que Mme N_____ contribuait à l'entretien de sa mère et de sa nièce demeurées toutes deux en Erythrée et que la somme versée à celles-ci, soit CHF 3'664,52 en 2004, devait être déduite de leurs revenus. Ce faisant, ils se prévalent de l'art. 14 al. 5 let. c LIPP-V intitulé "Rabais d'impôt pour des charges de famille concernant des proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins". Selon cette disposition, il faut entendre par là "les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés aux let. a et b du présent al.), 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 10'000.- (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".
5. Pour les raisons exposées par l'AFC dans sa réponse, adressée au tribunal de céans le 6 août 2009, reprenant d'ailleurs les termes de sa réponse du 9 avril devant la CCRA, les déductions ou exonérations en matière fiscale doivent s'interpréter de manière restrictive et le fardeau de la preuve des paiements intervenus incombe au contribuable qui s'en prévaut.

En l'espèce, Mme N_____ a établi par pièces son lien de filiation avec sa mère mais non avec sa nièce. L'affidavit traduit en français dans le cadre de la procédure pendante devant le tribunal de céans atteste que la mère de la recourante a reçu de cette dernière la somme précitée en 2004. Il s'agit certes d'une déclaration faite sous serment par la mère de l'intéressée devant le Tribunal d'Asmara. Au vu de l'âge de cette personne, et indépendamment de la situation

économique et politique prévalant en Erythrée, il peut être admis que celle-là n'est pas en mesure de subvenir à ses besoins. En revanche, cette déclaration, même authentifiée et traduite, ne prouve pas la réalité des versements opérés puisque les recourants allèguent avoir remis de la main à la main ces sommes à leurs parentes mais aucun document que ce soit, un reçu, un avis de transfert ou une attestation de change n'établit la réalité de ces versements.

6. Un ultime délai au 6 octobre 2009 avait été imparti à la recourante pour produire toutes pièces utiles, l'AFC ayant souligné dans sa réponse que les contribuables n'avaient pas démontré que les personnes bénéficiant de cette aide ne recevaient pas d'autres subsides d'une institution quelconque. Seule la preuve des paiements eût été utile. A cet égard, la déclaration faite sous serment par la mère de la contribuable ne permet pas de rapporter la preuve de ces versements.

Il n'est dès lors pas nécessaire de faire droit à la requête des recourants tendant à la prolongation du délai qui leur avait été fixé pour produire des documents inexistantes.

7. Les recourants ayant indiqué à répétitions reprises qu'ils n'avaient pas les moyens de s'acquitter du solde d'impôt qui leur était réclamé pour 2004, il appartiendra à l'AFC d'examiner si une remise peut être octroyée aux contribuables, au vu de la situation financière qu'ils ont décrite.
8. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 mai 2005 par Madame et Monsieur N_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 20 avril 2009 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 N_____, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni et M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste a. i. :

F. Rossi

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :