

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/879/2008-ICC

ATA/64/2011

**ARRÊT**

**DE LA COUR DE JUSTICE**

**CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**du 1<sup>er</sup> février 2011**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

et

**Madame C\_\_\_\_\_**

\_\_\_\_\_

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 14 juin 2010 (DCCR/861/2010)**

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006.
2. Dans sa déclaration fiscale, remise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 22 mai 2007, Madame C\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable) a fait valoir une charge de famille pour sa nièce, G\_\_\_\_\_, née le 24 février 1983 et de nationalité française.
3. Le 22 octobre 2007, l'AFC a notifié à la contribuable les bordereaux de taxation ICC/IFD 2006. Elle a écarté la charge de famille sollicitée au motif que la nièce de la contribuable n'habitait plus chez elle au « 31 févrmbr 2006 » [sic].
4. Par pli du 26 octobre 2007, la contribuable a élevé réclamation contre les bordereaux précités. La date du 31 février 2006 était inexistante. Dans le registre de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP) figurait la date du 30 juin 2006, date d'échéance du permis de séjour de sa nièce ainsi que celle du 19 mars 2007, correspondant au changement effectif du domicile de sa nièce. Cette dernière n'avait pas quitté le domicile de la contribuable à l'échéance de son permis de séjour le 30 juin 2006, contrairement à ce qui figurait dans le registre. Cette erreur résultait d'un problème survenu à la suite de la perte de son permis B. La contribuable avait toutefois eu sa nièce à charge jusqu'à la fin de l'année 2006.
5. En date du 27 décembre 2007, la contribuable a transmis à l'AFC des documents visant à attester que sa nièce avait été à sa charge à partir de septembre 2005 jusqu'en mars 2007. Il s'agissait des justificatifs de la plainte déposée pour vol du permis B, d'une attestation d'un abonnement de fitness pour l'année 2006 et d'une facture de cours Migros suivis par sa nièce du 30 octobre au 10 novembre 2006.
6. Par deux décisions du 11 février 2008, l'AFC a rejeté la réclamation « du 28 décembre 2007 » en raison de sa tardiveté. De surcroît, la nièce de la contribuable ne pouvait pas être considérée comme une charge de famille.
7. Par pli du 26 février 2008, la contribuable a interjeté recours contre ces décisions auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts et de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, remplacées par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

En substance, en 2006, sa nièce était étudiante à l'Université de Genève et à sa charge. Elle n'avait quitté son domicile que dans le courant du mois de mars 2007. Les données communiquées par l'OCP étaient donc incorrectes.

Elle a conclu à ce qu'elle puisse bénéficier pour sa nièce d'une charge de famille.

8. Dans ses réponses du 16 décembre 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours. La nièce de la contribuable ne constituait pas une proche nécessiteuse au sens des art. 213 al. 1 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 14 al. 5 let. c de l'ancienne 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). La contribuable n'avait en outre pas établi que les parents de sa nièce ne pouvaient pas subvenir à ses besoins. Enfin, selon les informations de l'OCP, la nièce n'était pas domiciliée à l'adresse de la contribuable à la date déterminante du 31 décembre 2006.
9. Par courrier du 19 janvier 2009, la contribuable a répliqué. Elle s'était portée garante des frais d'entretien de sa nièce lors de sa demande de permis. Elle produisait à cet effet des formulaires de demande d'autorisation de séjour pour études UE1 et E1 datés des 29 et 30 septembre 2005, dûment complétés. Il en ressortait notamment que sa nièce entendait habiter chez elle au cours de ses études devant normalement s'achever en 2008, et qu'elle subviendrait à ses besoins grâce à l'aide de sa tante et de ses parents par le biais de versements bancaires mensuels pour un montant estimé à CHF 8'400.-. De surcroît, cette charge de famille avait été accordée à la contribuable en 2005.
10. Par décision du 14 juin 2010, la commission, après avoir joint les recours, a admis celui portant sur l'IFD, rejeté celui portant sur l'ICC et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelle taxation IFD dans le sens des considérants.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral portant sur l'art. 213 al. 1 let. b LIFD, les conditions pour bénéficier d'une charge de famille en IFD étaient remplies, dès lors que la nièce de la contribuable était un enfant en formation incapable de gagner sa vie. De surcroît, la contribuable avait établi à satisfaction de droit que sa nièce se trouvait à sa charge durant l'année 2006. En revanche, la nièce de la contribuable n'était pas, pour ce qui concernait l'ICC, une proche nécessiteuse au sens donné par la jurisprudence cantonale et ne constituait dès lors pas une charge de famille selon l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V.

11. L'AFC a interjeté recours à l'encontre de cette décision par acte du 15 juillet 2010, en concluant à son annulation en tant qu'elle portait sur l'IFD 2006 et à la confirmation de sa propre décision IFD du 11 février 2008.

La nièce de la contribuable ne constituait pas une proche nécessiteuse au sens de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD. La jurisprudence citée par la commission se référait en réalité à une situation usuelle qui mettait en lien une fille majeure ou un fils majeur avec ses propres parents séparés. Or, dans le cas d'espèce, l'état de fait

était totalement différent puisque l'enfant majeur dont la contribuable réclamait la charge avait elle-même ses propres parents, qui vivaient à l'étranger. Si l'on considérait qu'il avait été établi que la nièce de la contribuable vivait, au 31 décembre 2006, chez la contribuable, que cette dernière participait à l'entretien de sa nièce et que l'aide apportée par les parents de la nièce était limitée, il n'en demeurait pas moins que le principe selon lequel les parents actifs pouvaient seuls bénéficier de la charge de leur enfant devait être ici défendu et confirmé. En conséquence, la contribuable ne pouvait bénéficier d'une charge de famille pour sa nièce, dès lors qu'elle n'avait pas pu établir que les parents de sa nièce ne pouvaient subvenir à ses besoins.

12. La contribuable s'est déterminée par pli du 6 août 2010 en persistant dans ses conclusions devant les premières instances et en concluant à ce qu'elle soit mise au bénéfice d'une charge de famille pour sa nièce. Cette dernière étant prometteuse dans ses études universitaires et vu la situation financière délicate de ses parents qui, en 2006, ne pouvaient pas faire face à toutes les charges qu'exigeaient des études à l'étranger, la contribuable avait été amenée à assumer tous les frais « alimentaires et de logement » concernant celle-ci.
13. Par courrier du même jour, la commission a transmis son dossier et a indiqué persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.
14. L'administration fédérale des contributions a renoncé à déposer ses observations.
15. En date du 2 septembre 2010, les parties ont été informées que le dossier était gardé à juger.

## **EN DROIT**

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de Justice, qui est devenue autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010, disposition dont la teneur a été reprise depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 par l'art. 132 al. 1, 2 et 6 LOJ ; art. 63 al. 1

let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 - LPA - E 5 10).

3. Le litige porte sur la question de savoir si la contribuable peut être mise au bénéfice d'une charge de famille en relation avec sa nièce.
4. Selon l'art. 213 al. 1 LIFD (dans sa teneur en vigueur pour la période fiscale 2006, selon l'art. 7 de l'ordonnance du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct - OPFr - RS 642.119.2) « sont déduits du revenu net : (a) pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien, 6'100.- francs ; (b) pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction, 6'100.- francs, cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse, ni pour les enfants pour lesquels la déduction selon la let. a est accordée ».

L'alinéa 2 ajoute que « les déductions sociales sont fixées d'après la situation existant à la fin de la période fiscale (art. 209) ou de l'assujettissement ».

5. L'art. 213 al. 1 let. a LIFD ne précise pas ce qu'il convient d'entendre par enfant. Cela étant, tant la doctrine que la jurisprudence plaident en faveur de l'existence d'un lien de filiation établi entre l'enfant à charge et le contribuable (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. 213 n. 9 et la jurisprudence citée). La disposition précitée est en conséquence inapplicable au litige en cause.
6. Quant à la let. b de l'art. 213 al. 1 LIFD, elle permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable qui, par obligation juridique (art. 328 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CCS - RS 210) ou par devoir moral, entretient un proche (Message sur le train de mesures fiscales 2001, FF 2001 2837, 2868).

Le droit à la déduction 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).

7. 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 telle activité lorsque, indépendamment de sa volonté, il lui est impossible, ou il ne lui est possible que de manière limitée, d'exercer une activité lucrative et qu'une situation d'indigence en résulte. Pour évaluer ses revenus, il faut tenir compte de

toutes les sources de revenu 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 des prestations (D. YERSIN, Y. 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 (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. 213 n. 37 et les références citées).

8. Le Tribunal fédéral a jugé que l'octroi de la déduction pour personne nécessiteuse pouvait être admis pour l'enfant en formation incapable, en raison de la charge temporelle que représentait sa formation, de gagner sa vie ou ne l'était tout au plus que de manière restreinte (RDAF 2002 II 488).

Cette jurisprudence, certes critiquée par la doctrine mais pour d'autres motifs, est toujours en vigueur.

9. Comme il appartient au contribuable d'apporter la preuve des faits diminuant ou supprimant sa dette fiscale (ATA/388/2010 du 8 juin 2010), 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 pendant la période fiscale concernée (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad. 213 n. 45 et les références citées).

10. En l'espèce, il n'est plus contesté à ce stade de la procédure, que la contribuable logeait sa nièce au cours de l'année 2006 et qu'elle participait dans cette mesure à l'entretien de cette dernière. Selon le formulaire destiné à la demande de séjour en Suisse et rempli par la nièce, ce sont ses parents qui finançaient ses études par l'envoi de fonds. Bien que l'intimée n'était pas tenue de verser une quelconque pension à sa nièce, il n'en demeure pas moins que celle-ci n'était pas en mesure, en 2006, d'exercer une activité lucrative, à tout le moins partielle, en raison précisément de la charge temporelle qu'exigeaient ses études universitaires.

Aussi, d'après l'expérience générale de la vie, il appert que l'aide apportée, à tout le moins pour l'hébergement et la nourriture, à une jeune femme de 23 ans durant une année dans le canton de Genève atteint la limite de CHF 6'100.- sans qu'il faille faire intervenir les règles sur le fardeau de la preuve.

En conséquence, une déduction pour personne nécessiteuse au sens de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD en faveur de la contribuable est fondée.

Quant aux différentes hypothèses avancées par l'AFC visant à démontrer qu'un oncle ne pourrait bénéficier d'une charge de famille pour sa nièce vivant chez lui, mais avec une aide financière limitée de ses propres parents, elles tombent à faux dès lors que le Tribunal fédéral a jugé que l'interdiction de cumuler les déductions sociales se réfère uniquement à un seul et même contribuable (ASA 72 p. 468).

11. Selon l'art. 69 LPA, la juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Or, les conclusions de l'AFC ne portent que sur l'annulation de la décision de la commission en ce qu'elle concerne l'IFD.

L'intimée conteste, certes dans sa réponse, la non prise en compte d'une charge de famille au niveau cantonal, mais elle n'a pas recouru dans le délai imparti contre la décision de la commission ; celle-ci est donc devenue définitive et exécutoire pour ce qui est de l'ICC.

12. Mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée.
13. En application de l'art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), aucun émolument ne sera perçu. Aucune indemnité ne sera versée à la contribuable, qui n'a pas pris de conclusions dans ce sens.

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 15 juillet 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 14 juin 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à Madame C\_\_\_\_\_.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, 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 :