

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2104/2014 ICC

JTAPI/467/2015

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 20 avril 2015

dans la cause

Monsieur A____ **Y**____

Madame B____ **E**____ **Y**____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

(Impôts cantonal et communal 2011)

EN FAIT

1. Dans leur déclaration fiscale 2011, les époux A____ Y____ et B____ E____ Y____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) ont fait état de trois charges de famille :
 - C____ Y____, né le *** 1988, "*en reconversion professionnelle*", lequel avait réalisé un revenu brut de CHF 7'594.- ;
 - D____ Y____, née le *** 1993, étudiante, sans revenu ;
 - E____ Y____, née le *** 1997, étudiante, sans revenu.
2. Par demande de renseignements du 12 avril 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a sollicité de leur part la production de divers documents, dont notamment les attestations de scolarité 2011/2012 des deux enfants majeurs.
3. Le 14 mai 2013, les contribuables ont transmis à l'AFC une attestation du collègue L____, datée du 5 août 2011, certifiant que D____ Y____ y étudiait durant l'année scolaire 2011/2012.
4. Le 12 juin 2013, ils ont produit une attestation, datée du 13 mai 2013, du collègue et école de commerce certifiant que C____ Y____ y avait été inscrit pour l'année scolaire 2011/2012, en filière de formation "*Agent-e en information documentaire CFC*" du 1^{er} septembre au 21 octobre 2011, et qu'il n'avait plus fréquenté les cours suite à la rupture de son contrat.
5. En établissant les bordereaux des contribuables le 5 août 2013 pour l'année 2011, l'AFC a fixé les impôts cantonal et communal (ICC) à CHF 21'129,35 sur la base d'un revenu imposable de CHF 123'120.- et d'une fortune imposable de CHF 118'891.- et l'impôt fédéral direct (IFD) à CHF 4'282.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 138'600.-.

Il résultait des avis de taxations annexés à ces bordereaux qu'aucune charge de famille n'avait été accordée en faveur de C____ Y____ au motif que celui-ci n'était, au 31 décembre 2011, ni étudiant inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, ni apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage.
6. Les 6 et 9 septembre 2013, les contribuables ont élevé réclamation contre ces taxations, contestant entre autres le refus d'accorder une charge de famille pour leur fils C____.

Suite à différents soucis de santé, ce dernier avait abandonné son apprentissage le 21 octobre 2011. Il avait donc suivi une formation la majeure partie de l'année 2011, année au cours de laquelle il avait d'ailleurs suivi une psychothérapie. De plus, son parcours scolaire était difficile depuis l'adolescence, de sorte que son cursus de formation était plus long que celui d'un autre enfant. Enfin, vu les exigences du Code civil, ils étaient tenus de l'entretenir jusqu'au terme de sa formation. Sans leur appui, leur fils n'aurait pas eu suffisamment de revenu en 2011 pour mener une existence décente.

7. Le 28 octobre 2013, l'AFC a demandé aux contribuables de lui faire parvenir, d'une part, un certificat médical attestant que C____ Y____ était incapable, pour des raisons psychologiques, de suivre une formation ou d'exercer un emploi du 21 octobre au 31 décembre 2011 et, d'autre part, les justificatifs des séances de psychothérapie qu'il avait suivies du 1^{er} janvier au 31 décembre 2011.
8. Le 25 novembre 2013, les contribuables ont transmis à l'AFC les notes d'honoraires de la Dresse T____ portant sur l'entier de l'année 2011 ainsi qu'un certificat médical dudit médecin, daté du 14 novembre 2013, indiquant que "*Monsieur C____ Y____, né le *** 1988, a présenté une incapacité de travail et d'étude pour des raisons médicales du 21 octobre 2011 et 31 décembre 2011*".
9. Le 28 novembre 2013, la Dresse T____ a établi un nouveau certificat médical attestant du fait que "*Monsieur C____ Y____, né le *** 1988, a présenté une incapacité de travail et d'étude pour des raisons médicales du 1^{er} janvier 2012 au 8 mars 2012, date de son départ au service militaire où les caractéristiques spécifiques du cadre de la vie militaire lui ont permis malgré son état de santé, de s'y adapter*".
10. Par courrier du 6 février 2014, les contribuables ont réaffirmé qu'ils avaient droit à une charge de famille pour leur fils C____, tant en ICC qu'en IFD.
11. Par deux décisions sur réclamation du 23 juin 2014, l'AFC a partiellement admis la réclamation. Elle a également accepté que les contribuables bénéficient d'une charge de famille pour C____ Y____ en IFD, mais l'a refusée en ICC au motif qu'il ne pouvait être considéré comme une personne incapable de subvenir à ses besoins, son incapacité n'ayant pas été durable. A cet égard, l'AFC a noté que la notion de personne incapable de subvenir à ses besoins s'appliquait à une personne souffrant d'une déficience corporelle, mentale ou psychique présumée durable, de sorte qu'elle ne pouvait pas ou avait des difficultés, notamment, à exercer une activité professionnelle. L'incapacité était durable lorsqu'elle empêchait ou gênait depuis au moins un an l'exercice desdites activités ou qu'elle les empêcherait ou les gênerait pendant au moins un an. Or, C____ Y____ avait réussi à accomplir son école de recrue du 12 mars au 1^{er} août 2012, de sorte que la notion d'incapacité durable n'était pas remplie.

12. Par acte du 14 juillet 2014, les contribuables ont interjeté recours contre la décision du 23 juin 2014 concernant l'ICC par devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à son annulation et à l'octroi d'une charge de famille pour leur fils.

La justification du refus d'accepter la déduction pour charge de famille de C_____ Y_____ avait varié au cours de l'examen du dossier. Dans sa décision initiale, l'AFC avait considéré que le refus de prendre en compte cette déduction résultait du fait que leur fils n'était plus, en date du 31 décembre 2011, en apprentissage, justifiant ainsi sa position en excipant du fait qu'était relevant, en matière fiscale, la situation de l'assujetti le dernier jour de l'année fiscale. Dans la décision entreprise, elle avait en revanche appliqué la notion d'incapacité de subvenir à ses besoins en examinant l'incapacité de gain sur la durée. Un tel revirement de position n'était ni justifié ni expliqué.

De plus, elle avait reconnu le même jour l'incapacité de leur fils d'exercer une activité lucrative en acceptant la déduction pour charge de famille au sens du droit fédéral, tout en refusant, sur la base du même dossier, de le considérer comme une charge fiscale selon le droit cantonal ; ces deux décisions étaient ainsi contradictoires. Dans les deux cas, l'AFC avait reconnu l'incapacité de travail et de gain, mais elle exigeait, pour l'ICC, que cette incapacité dure une année à compter du 31 décembre 2011. Tel n'ayant pas été le cas, elle avait refusé la déduction pour charge de famille. Cette exigence de durabilité de l'incapacité de subvenir à ses besoins ne trouvait aucun appui dans la législation cantonale. Au contraire, cette notion était incompatible et inconciliable avec l'art. 65 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), qui précisait la notion d'imposition dans le temps pour les déductions sociales en stipulant que les déductions sociales étaient déterminées d'après la situation existant à la fin de la période fiscale, soit le 31 décembre de l'année fiscale pertinente. D'ailleurs, tous les documents publiés par l'AFC mentionnaient cette date comme pertinente. Or, en l'espèce, le certificat médical produit pour l'année 2011 attestait du fait que leur fils était en incapacité de subvenir à ses besoins au 31 décembre 2011. La décision entreprise violait donc l'art. 65 al. 1 LIPP.

Par ailleurs, celle-ci était également inadmissible dans la mesure où elle ne tenait pas compte du fait que leur fils avait étudié pendant plus de dix mois et demi en 2011, tout en retenant que la notion d'incapacité de subvenir à ses besoins devait être présente sur la durée d'une année. Ainsi, selon l'AFC, un enfant majeur ne devait pas être reconnu comme un apprenti à charge vu que son apprentissage avait été interrompu le 21 octobre 2011, soit avant la date terme du 31 décembre 2011, ni comme un majeur à charge, vu que son incapacité ne pouvait être considérée comme durable à ladite date terme. Une telle interprétation était incompatible avec l'art. 65 al. 1 LIPP.

Enfin, la décision litigieuse revenait à leur refuser toute déduction pour leur fils, alors même que ce dernier avait été à leur charge en 2011 en application du droit civil, lequel leur imposait de l'entretenir jusqu'à ce qu'il ait achevé une formation, étant à nouveau observé qu'il n'avait pas les revenus nécessaires pour vivre de ses propres gains.

13. Dans sa réponse du 21 octobre 2014, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Selon l'art. 39 al. 2 let. b LIPP, constituait une charge de famille, pour celui des parents qui pourvoit à son entretien, chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, sous certaines conditions liées au revenu et à la fortune. Les déductions sociales et les barèmes étaient déterminés d'après la situation existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 69 al. 1 LIPP). A la date déterminante du 31 décembre 2011, C_____ Y_____ était certes âgé de 23 ans, mais n'était ni apprenti ni étudiant, les documents produits démontrant qu'il avait arrêté son apprentissage le 21 octobre 2011. Il ne constituait donc pas une charge de famille au sens de l'art. 39 al. 2 let. b LIPP.

Il ne pouvait pas non plus être considéré comme un proche incapable de subvenir entièrement à ses besoins au sens de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP. Le certificat médical, qui attestait qu'il avait présenté une incapacité de travail et d'étude pour des raisons médicales du 21 octobre au 31 décembre 2011, était très lacunaire et ne permettait pas de juger s'il était incapable de subvenir à ses besoins au sens de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, dont la teneur était très restrictive. En effet, il ne permettait aucunement de déterminer si le fils des recourants souffrait d'une déficience corporelle, mentale ou psychique telle qu'elle l'empêchait d'exercer une activité professionnelle. Le fait qu'il ait accompli son école de recrue du 12 mars au 1^{er} août 2012 tendait plutôt à démontrer qu'il ne se trouvait pas dans la situation d'incapacité prévue par l'art. 39 al. 2 let. c LIPP.

14. Dans leur réplique du 24 octobre 2014, les recourants ont fait valoir, en bref, les éléments suivants.

Leur fils, adopté à O_____ (Pérou) le *** 1988, avait dû suivre à répétitions reprises des traitements psychothérapeutiques. Suite à la naissance de sa sœur cadette, il avait dû, à l'âge de 8 ans, suivre une première psychothérapie pendant deux ans, de 1996 à 1998, puis, à l'âge de 14 ans, de 2002 à 2004, une deuxième psychothérapie pendant deux ans, et finalement, de juin 2007 à mars 2012, une troisième psychothérapie, avec la Dresse T_____.

La fin anticipée de son apprentissage en octobre 2011 résultait exclusivement de l'aggravation notoire de ses problèmes de santé psychique, lesquels l'empêchaient de suivre les cours et d'assumer ses responsabilités professionnelles ; il se trouvait

dans une grande détresse psychique et, donc, en incapacité totale de travailler et d'étudier en octobre 2011. Son incapacité de travail et d'étude avait perduré au premier trimestre 2012. Depuis lors, sa santé s'était améliorée, mais il demeurait fragile, ayant d'ailleurs dû consulter un quatrième psychiatre de mars à juin 2014. Leur fils n'avait pu reprendre une formation comme apprenti en information documentaire qu'en septembre 2014.

15. Dans sa duplique du 25 novembre 2014, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'art. 49 LPFisc.
3. L'art. 39 al. 2 LIPP définit les charges de famille. La lettre a de cette disposition légale concerne les enfants mineurs et sa lettre b se rapporte aux enfants majeurs jusqu'à l'âge de 25 ans révolus. Sa lettre c a trait aux proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins.

Constitue des charges de famille chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas CHF 87'500.-, lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien (art. 39 al. 2 let. b LIPP).

Constituent également des charges de famille 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, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 87'500.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou à CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien (art. 39 al. 2 let. c LIPP).

4. Les déductions sociales et les barèmes sont déterminés d'après la situation existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 65 al. 1 LIPP).

Selon la jurisprudence, pour l'octroi d'une charge de famille pour un enfant majeur en apprentissage ou aux études, la date-critère du 31 décembre de la période prend

ainsi une importance décisive : cette défalcation doit être refusée lorsque l'enfant, à cette date, ne se trouve pas ou plus en apprentissage ou aux études, à moins que l'enfant soit empêché pour des motifs objectifs, notamment la maladie ou l'armée, de fréquenter une école à cette date, dans le cadre d'une formation au demeurant ininterrompue (ATA/240/2015 du 3 mars 2015 consid. 3b).

5. En l'espèce, à la date déterminante du 31 décembre 2011, C_____ Y_____ âgé de moins de 25 ans, n'était ni un apprenti au bénéficiaire d'un contrat d'apprentissage, ni en études régulières dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, de sorte qu'il ne pourrait, en principe, pas constituer une charge de famille, à moins d'avoir, à teneur de la jurisprudence susmentionnée, été empêché pour un motif objectif, notamment la maladie, de suivre une formation en date du 31 décembre.

Or, tel était le cas en l'occurrence, puisqu'il a interrompu sa formation entre les 21 octobre 2011 et 8 mars 2012 pour des raisons médicales, ainsi que cela résulte des certificats médicaux de la Dresse T_____ des 14 et 28 novembre 2013. Dès lors, c'est à tort que l'AFC a refusé d'accorder une charge de famille aux recourants.

6. La notion de "*proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins*" de l'art. 39 LIPP est reprise du texte de l'art. 14 al. 5 let. c de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16 ; cf. MGC 2007-2008/V A 4'055), laquelle avait repris cette même notion de l'art. 31 al. 3 let. c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), qui prévoyait l'octroi de charges de famille pour "*proches nécessiteux*".

Cette notion doit être interprétée de manière stricte : le proche à charge doit faire partie des membres de la famille énoncés dans cette disposition légale et il ne doit pas être capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Cette interprétation respecte l'exigence de stabilité voulue par le législateur : elle limite les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises en ne prenant en compte que les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Ce faisant, elle évite la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale (ATA/240/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/350/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/138/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/239/2007 du 15 mai 2007 et la jurisprudence citée). Ainsi, un obstacle administratif ayant pour effet d'empêcher une personne de trouver un emploi ne permettrait pas de considérer cette personne comme un proche nécessiteux (ATA/240/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/350/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/230/2002 du 7 mai 2002). En revanche, le besoin d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur ne devrait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-

charge pour le contribuable pourvoyant à l'entretien de celui-ci si ce fait était établi (ATA/240/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/41/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/398/2009 du 25 août 2009 ; ATA/319/2008 du 17 juin 2008).

Enfin, conformément à la jurisprudence constante, le caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions autorisées (ATA/44/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/380/2005 du 24 avril 2005 ; ATA/10/1998 du 13 janvier 1998).

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 (D. YERSIN/Y. NOËL, *Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, n. 37 p. 1686 ; ATA/240/2015 du 3 mars 2015). Il incombe au contribuable 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.609/2003 du 27 octobre 2003 ; ATA/240/2015 du 3 mars 2015), étant toutefois noté que la jurisprudence a retenu que 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 (ATA/64/2011 du 1^{er} février 2011 consid. 10). En outre, 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 (JTAPI/1122/2014 du 13 octobre 2014 consid. 6 et la référence citée).

7. En l'espèce, il convient de relever que les conditions de 39 al. 2 let. c LIPP sont aussi réalisées et qu'une charge de famille est par conséquent également due à teneur de cette disposition.

Dans la mesure où sa maladie constituait une "*déficiences qui lui est propre*" et l'a empêché, jusqu'au 31 décembre 2011, de gagner sa vie ou du moins d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux, le fils des recourants doit en effet être considéré comme un proche incapable de subvenir entièrement à ses besoins. De plus, ces derniers l'ayant à tout le moins logé et nourri lors de l'année 2011, il doit être retenu, conformément à la jurisprudence susmentionnée, qu'ils ont apporté la preuve des sommes versées pour son entretien.

8. Au vu de ce qui précède, toutes les conditions requises pour l'octroi d'une charge de famille au sens de l'art. 39 al. 2 let. b et c LIPP sont réunies.
9. Le recours sera donc admis, la décision entreprise et le bordereau de taxation y relatif annulés et le dossier renvoyé à l'AFC afin qu'elle établisse et notifie aux recourants un nouveau bordereau ICC 2011.

10. Vu l'issue du litige, il sera statué sans frais (art. 52 al. 1 LPFisc, lu en lien avec l'art. 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 [LPA - E 5 10], dans sa teneur en vigueur depuis le 27 septembre 2011 [cf. MGC 2010-2011 VIII A, let. F ch. 15 ad art. 87]) et l'avance de frais de CHF 500.- effectuée par les recourants suite au dépôt du recours leur sera restituée.

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 14 juillet 2014 par A____ Y____ et B____ E____ Y____ contre la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 juin 2014 ;
 2. l'admet ;
 3. annule ladite décision et le bordereau de taxation ICC 2011 du 5 août 2013 ;
 4. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision de taxation dans le sens des considérants ;
 5. dit qu'il est statué sans frais et ordonne la restitution aux recourants de leur avance de frais de CHF 500.- ;
 6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant ;
 7. communique le présent jugement à :
 - a. A____ Y____ et B____ E____ Y____ ;
 - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE.
- Siégeant: Yves JOLIAT, président, Pascal DE LUCIA et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Yves JOLIAT

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière