REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3147/2024 ICCIFD JTAPI/395/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 14 avril 2025

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) et son ex-épouse, Madame B_____, étaient copropriétaires (jusqu'au 3 avril 2023 et à raison de 50% chacun) d'une villa située dans la commune de C_____.

2. Par jugement du 27 septembre 2013, le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) avait notamment :

   - dissout par le divorce le mariage du contribuable et Mme B_____ ;
   - donné acte aux époux de ce qu'ils avaient « convenu de procéder à la vente » de la villa ;
   - dit qu'en l'absence de la vente de cet immeuble « à brève échéance », celui-ci « pourra être mis en location ».

   La villa avait été mise en vente dès 2017.

3. En 2019, le contribuable a été domicilié à Genève. Ses parents, Madame et Monsieur D_____ et E_____, nés respectivement en 1924 et 1942, y étaient également domiciliés durant cette année. M. E_____ est décédé le _____ 2022.

4. A teneur du registre de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), le contribuable était domicilié à l'adresse de la villa précitée du 29 septembre 2000 au 1er novembre 2016, du 20 février 2017 au 1er mai 2017 et du 10 septembre 2017 au 1er novembre 2019. Son fils F_____, né le _____ 1996, y était également domicilié, du 29 septembre 2000 au 12 décembre 2022.

5. Dans sa déclaration fiscale 2019 déposée en janvier 2021, précisant que la villa était mise en vente et qu'il était domicilié à une autre adresse, le contribuable a indiqué une valeur locative nulle pour ce bien et des frais d'entretien y relatifs de CHF 7'680.-. Il a par ailleurs fait valoir les charges de famille pour ses enfants F_____, G_____, H_____ et I_____ (précisant que ces deux derniers étaient domiciliés à l'étranger) et ses deux parents, ainsi qu'une déduction de CHF 104'306.- pour des contributions d'entretien versées.

6. Le 3 juillet 2023, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a requis du contribuable la production des justificatifs bancaires pour le versement des contributions d'entretien en 2019 et des attestations de scolarité (au 31 décembre de cette année) pour ses enfants F_____, H_____ et I_____.

7. Donnant suite à cette demande, le contribuable a remis à l'AFC-GE :

   - une attestation du 16 mars 2019 de l'Université de Genève, selon laquelle H_____ y était régulièrement inscrit « au semestre de printemps 2019 », soit du 18 février au 15 septembre de cette année ;
   - une attestation du 2 avril 2019 de l'Université IE de J_____, selon laquelle F_____ y était inscrit durant 2018-2019 en 3ème année de licence en relations internationales et avait été sélectionné pour étudier à l'Université K_____ au

cours du 1er semestre de l'année universitaire 2019-2020 (d'août à décembre 2019) ;

- une attestation du 27 janvier 2020 de *IE Business School* à J_____, selon laquelle F_____ était inscrit à l'Université IE en 4ème année de Bachelor *in Business Administration* et avait commencé ce programme en septembre 2016, l'obtention de son diplôme étant prévue pour juillet 2020.

S'agissant de son fils I_____, il a précisé qu'il avait terminé ses études et était en recherche d'un emploi.

Concernant les contributions d'entretien, il a expliqué les avoir versées à l'office des poursuites qui les avait reversées à son ex-épouse, ses comptes bancaires ayant été séquestrés. Il a produit une correspondance de cet office d'avril 2019, à teneur de laquelle la créance (de l'ex-épouse) s'élevait à CHF 86'680.-, les intérêts à CHF 16'125,85, les frais de poursuite à CHF 697,90 et les « acomptes » à CHF 103'503,75.

8. Par bordereaux du 6 mars 2024, l'AFC-GE a fixé la valeur locative de la villa à CHF 19'488.- pour l'ICC (après un abattement de 40% pour l'occupation continue) et à CHF 32'480.- pour l'IFD. Il y avait lieu d'en tenir compte de la valeur locative, dès lors que la villa avait été occupée par F_____. Pour les charges de famille, elle a admis les déductions de CHF 19'960.- (ICC) et CHF 19'500.- (IFD), en précisant notamment que les parents du contribuable, sa concubine et son enfant majeur I_____ ne pouvaient pas être considérés comme des proches nécessiteux au sens de la loi. Pour les contributions d'entretien, elle a admis une déduction de CHF 47'000.-, en précisant « comme convenu ».

9. Le 10 mars 2024, le contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux.

Il était « préoccupé » par les intérêts négatifs, ceux-ci n'étant pas causés par un « retard » pouvant lui être imputé.

Il sollicitait des explications s'agissant de l'imposition du bonus perçu en 2019.

Durant l'année 2019, lui-même et F_____ n'occupaient pas la villa qui était mise en vente. Ce dernier avait omis d'effectuer le changement de son adresse auprès de l'OCPM. Il étudiait à l'étranger.

Sa concubine s'occupait, à plein temps, de leur fils mineur G_____, raison pour laquelle il demandait une charge pour elle. Sa mère et son père étaient « aussi partiellement » à sa charge. Il versait à sa mère CHF 1'400.- par mois depuis plusieurs années. Ses parents n'avaient pas pu ni eu l'opportunité de cotiser suffisamment à l'AVS et au 2ème pilier.

10. Donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 19 avril 2024, le contribuable lui a indiqué que l'objet de sa réclamation se limitait à l'imposition de la valeur locative de la villa et à l'octroi des charges de famille pour ses parents, sa concubine et son fils H_____.

11. Par décisions du 4 septembre 2024, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

    Il n'y avait pas lieu de modifier la valeur locative car le bien immobilier était à disposition du contribuable et de ses enfants. L'adresse de ce bien avait d'ailleurs été celle du contribuable (jusqu'au 1er novembre 2019) et de son fils F_____ (du 29 septembre 2000 au 12 décembre 2022).

    Les charges de famille pour F_____, G_____ et H_____ avaient été admises. Celle requise pour I_____ ne pouvait pas l'être, celui-ci n'étant pas étudiant et ne constituant pas un proche nécessiteux. De même, les charges de famille pour la concubine et les parents étaient refusées, ces personnes ne pouvant pas, selon la loi, être considérées comme incapables de subvenir entièrement à leurs besoins.

12. Par acte du 25 septembre 2024, le contribuable a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation.

    La maison ayant été mise en vente, lui-même, son ex-épouse et ses enfants n'y habitaient plus en 2019. Imposer la valeur locative de ce bien était contraire au droit.

    La charge de famille pour sa concubine d'alors, devenue son épouse, devait être accordée étant donné qu'elle s'était « sacrifiée nuit et jour » pour élever leur fils mineur G_____, alors que lui-même travaillait. Ses parents devaient également être « considérés à [sa] charge au vu du manque d'années de cotisations ». Arrivés en Suisse en 1979, ils avaient payé pendant des années leurs impôts sans toutefois pouvoir bénéficier d'une rente suffisante.

13. Dans sa réponse du 26 novembre 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

    La villa avait été vendue le 3 avril 2023. Pour l'année 2019, le recourant s'en était réservé l'usage pour lui-même et/ou pour ses enfants. En effet, selon les données du registre de l'OCPM, le recourant était domicilié à cette adresse jusqu'au 1er novembre 2019 et son fils F_____ du 29 septembre 2020 au 12 décembre 2022. Dans ces conditions, le recourant devait être imposé sur la valeur locative de ce bien.

    S'agissant des charges de famille, la loi n'en prévoyait pas pour les concubins. Les charges requises pour les parents ne pouvaient pas non plus être accordées, les revenus bruts de ces derniers (CHF 46'643.-) dépassant la limite fixée par la loi (ICC) et le recourant n'ayant pas prouvé leur avoir versé un montant équivalent à la déduction légale de CHF 6'500.- (IFD).

14. Par réplique du 8 décembre 2024, respectivement duplique du 16 janvier 2025, les parties ont maintenu leurs conclusions respectives.

15. Les taxations 2018, 2020 et 2021 du recourant ont fait l'objet des contentieux qui ont donné lieu aux jugements JTAPI/1381/2022 (cause A/1007/2022 relative à l'année 2018) et JTAPI/1154/2024 (cause A/1632/2024 concernant les années 2020 et 2021). Non contesté, ce premier jugement est entré en force. Le second fait l'objet

d'un recours pendant devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative).

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

3. Comme dans la cause A/1632/2024 précitée, le recourant conteste l'imposition de la valeur locative de la villa, au motif qu'elle n'a pas été occupée ni par lui-même ni par ses enfants.

4. Aux termes des art. 21 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let b de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), est imposable, à titre de revenu, la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit.

5. Selon la jurisprudence relative à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, applicable par analogie à l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, il y a un usage personnel lorsque le propriétaire habite effectivement sa maison, mais également lorsqu'il s'en réserve simplement le droit, sans en faire effectivement usage. Dans ce cas également, il « a droit » à l'appartement, car il peut l'occuper lui-même en tout temps. Il est imposable sur l'avantage économique ainsi assuré. C'est par sa volonté de garder l'appartement à sa libre disposition qu'il s'est assuré cet avantage. Cette volonté fait défaut lorsque, par exemple, l'appartement ne reste vide que parce que le propriétaire ne trouve pas de locataire, ou lorsqu'une maison ne reste vide que parce que l'immeuble est destiné à être vendu ou n'est que partiellement utilisable (ATA/795/2019 du 16 avril 2019 consid. 6b et les références).

   Il y a usage propre du bien immobilier également lorsque son occupation intervient au travers du conjoint ou des enfants du propriétaire, ou d'autres personnes bénéficiaires d'une obligation d'entretien qui vivent dans la maison du propriétaire, sans verser une contre-prestation. L'usage personnel d'un immeuble ne se limite pas aux cas où le propriétaire occupe personnellement l'immeuble, mais est aussi admis lorsqu'il conserve, sans l'exercer, le droit de l'occuper en tout temps. Cette situation se présente non seulement lorsque le contribuable dispose d'une résidence secondaire, mais également lorsqu'un propriétaire met à disposition d'un proche un logement ou une résidence secondaire (Nicolas MERLINO in Yves NOËL,

Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 21 LIFD n. 89 à 92 et les réf. citées).

6. L'adresse enregistrée auprès de l'OCPM est en principe déterminante pour savoir si un enfant majeur a fait ménage commun avec son parent au 31 décembre de l'année fiscale considérée (cf. l'information n° 2/2011 de l'AFC-GE et son annexe n° 3, disponibles à l'adresse https://www.ge.ch/document/358/telecharger).

7. En matière fiscale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b).

8. En l'espèce, selon les données de l'OCPM, le recourant a été domicilié à l'adresse de la villa du 1er janvier au 1er novembre 2019. Il se limite à alléguer qu'il n'y aurait pas habité, sans expliquer pour quels motifs il n'a alors pas effectué le changement de son adresse auprès cette autorité. Dans ces conditions, on doit retenir qu'il l'a lui-même occupée durant cette période, ou qu'il s'en est réservé l'usage, étant précisé que rien n'indique qu'il l'aurait louée durant la période considérée.

   S'agissant de la période du 1er novembre au 31 décembre 2019, il faut admettre que la villa a été occupée, à tout le moins, par F_____. En effet, selon les données de l'OCPM, ce dernier a résidé à l'adresse de ce bien du 29 septembre 2000 au 12 décembre 2022. Cet élément doit être considéré comme déterminant pour retenir qu'il y a effectivement habité, ou que l'usage de la villa a été réservé pour lui, étant donné que rien n'indique qu'il aurait occupé un autre logement lorsqu'il se trouvait en Suisse.

   Il convient de rappeler aussi que le jugement de divorce du recourant n'exclut pas le droit des ex-époux d'occuper la villa avant sa vente, précisant qu'ils étaient libres de la louer avant sa vente, ce qui, comme relevé ci-avant, n'apparaît pas avoir été le cas pour l'année en cause.

   Au vu des éléments qui précèdent, il faut admettre qu'en 2019, le recourant s'est effectivement réservé l'usage propre de son bien, ce qui déclenche l'imposition, auprès de lui, de la valeur locative y relative. Il sera enfin observé qu'il a bénéficié tant de l'abattement sur la valeur de ce bien (40 %) que des déductions pour des frais d'entretien y relatifs, soit des éléments étroitement liés à l'imposition de sa valeur locative.

   Ce grief est ainsi écarté.

9. Le recourant sollicite les charges de famille pour sa concubine et pour ses parents.

10. A teneur de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, en vigueur en 2019, constituent 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 supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou à CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien.

11. Aux termes de l'art. 35 al. 1 LIFD, en vigueur en 2019, sont déduits du revenu CHF 6'500.- 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 ; cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse (let. b). Sont déduits CHF 2'600.- pour les époux qui vivent en ménage commun (let. c).

12. Selon la jurisprudence, l'art. 39 LIPP définit de manière étroite le cercle des personnes susceptibles d'être considérées comme des charges de famille : il ne s'agit que des membres de la famille énoncés dans cette disposition légale (ATA/631/2021 du 15 juin 2021 consid. 4c). Les concubins et leurs enfants n'en font pas partie (ATA/76/2024 du 23 janvier 2024).

    S'agissant de l'IFD, l'art. 35 LIFD précisant expressément que la déduction n'est pas accordée pour l'épouse, elle ne l'est forcément pas pour la concubine.

13. À teneur de l'art. 24 al. 1 du règlement d'application de la LIPP du 13 janvier 2010 (RIPP - D 3 08.1), le revenu au sens de l'art. 39 al. 2 let. b et c LIPP s'entend de l'ensemble des revenus bruts, prestations et avantages, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature, exonérés ou non, et quelle qu'en soit l'origine, dont bénéficie la personne considérée. Par ailleurs, dans sa jurisprudence, la chambre administrative se réfère au revenu brut du proche dans le besoin lors de l'examen des conditions pour reconnaître une charge de famille (ATA/631/2021 du 15 juin 2021 consid 6a).

    Pour le cas où, comme en l'espèce, le contribuable aide ses parents vivant en ménage commun, les montants de revenus et de fortune à prendre en considération doivent être pris en compte globalement pour déterminer les charges dont il peut bénéficier. C'est la capacité économique des parents qui est déterminante pour l'octroi d'une charge de famille y relative (cf. ATA/631/2021 précité consid. 6a).

14. S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/726/2020 du 4 août 2020 ; ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 et les références citées). Le principe de la légalité ne permet donc pas d'introduire des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi (ATA/1728/2019 précité consid. 4).

15. En l'espèce, la charge de famille requise pour la concubine doit être refusée, les concubins ne faisant pas partie des proches visées par les art. 39 LIPP et 35 LIFD.

    S'agissant des charges sollicitées pour les parents, le recourant ne remet pas en cause le montant que l'AFC-GE a retenu à titre de leurs revenus bruts

(CHF 46'643.-). Cette somme excédant la limite fixée par la loi pour l'année 2019, aucune charge de famille ne peut être admise en sa faveur pour l'ICC. Il convient de relever que ce montant est certes très proche de ladite limite, mais celle-ci doit tout de même être respectée, en vertu du principe de la légalité, si bien que le tribunal ne saurait la dépasser.

En IFD non plus, aucune charge ne peut être admise, le recourant n'ayant pas démontré avoir versé CHF 6'500.- à chacun de ses parents en 2019. Il n'a en effet produit aucun document attestant des douze versements mensuels de CHF 1'400.- chacun qu'il allègue avoir effectués en 2019 en faveur de sa mère. Sans minimiser ou mettre en doute l'effort financier que le recourant aurait effectivement fourni pour entretenir ses parents, le tribunal ne saurait pour autant admettre les charges requises en l'absence de la preuve du versement d'une aide atteignant au moins le montant de la déduction prévue par la loi.

Ainsi, ce grief est également écarté.

16. Partant, le recours sera rejeté.

17. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui succombe, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 25 septembre 2024 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 4 septembre 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. 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 (10 rue de Saint-Léger, 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.

Siégeant: Marielle TONOSSI, présidente, Philippe FONTAINE et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Marielle TONOSSI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière