

# **GE\_GERICHTE ATA/217/2016 vom 8. März 2016**

GE Cour de justice, 2016-03-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_217\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_217_2016)

FR: GE\_GERICHTE ATA/217/2016 du 8 mars 2016

IT: GE\_GERICHTE ATA/217/2016 del 8 marzo 2016

## **Regeste**

Résumé: De jurisprudence constante, ne peut bénéficier d'une déduction pour proche nécessaire selon la LIPP le contribuable qui subvient à l'entretien de son enfant majeur, âgé de plus de 25 ans, qui poursuit ses études et qui n'est pas empêché, 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. Admission du recours de l'AFC.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) a. Aux termes de l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), tous les être humains sont égaux devant la loi. Une décision ou un arrêté viole cette garantie lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il y a notamment inégalité de traitement lorsque l'État accorde un privilège ou une prestation à une personne, mais les dénie à une autre qui se trouve dans une situation comparable (ATF 140 I 201 consid. 6.5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_223/2014 du

### **E. 15**

janvier 2015 consid. 4.5.1).

La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision ou un arrêté est arbitraire lorsqu'il ne repose sur aucun motif sérieux et objectif ou n'a ni sens ni but (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 136 II 120 consid. 3.3.2 ; 133 I 249 consid. 3.3 ; 131 I 1 consid. 4.2 ; 129 I 113 consid. 5.1). Selon le Tribunal fédéral, l'inégalité de traitement apparaît comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 129 I 1 consid. 3 ; 127 I 185 consid. 5 ; 125 I 1 consid. 2b.aa).

b. En matière fiscale, la garantie de l'art. 8 Cst. est concrétisée par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal ; ATF 133 I 206 consid. 6.1 ; 132 I 153 consid. 3.1) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1).

c. Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1), aux termes duquel, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 140 II 157 consid. 7.1). Ainsi, en vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité

- 9/18 - A/1139/2014 contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 ; 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 ; 122 I 101 consid. 2 b/aa ; 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3.3.1).

d. Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_858/2014 du

## **E. 17**

février 2015 consid. 2.1 ; 2C\_160/2014 du 7 octobre 2014 consid. 5.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). La base légale doit présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (ATF 139 I 280 consid. 5.1 ; 136 I 1 consid. 5.3.1 ; 123 I 112 consid. 7a), cette exigence de précision de la norme découlant du principe général de la légalité, mais aussi de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi (ATF 136 II 304 consid. 7.6 ; 123 I 112 consid. 7a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_858/2014 précité consid. 2.1). 3) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1 ; 138 III 166 consid. 3.2 ; 136 III 283 consid. 2.3.1 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A\_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; 137 III 344 consid. 5.1 ; 133 III 257 consid. 2.4 ; 131 III 623 consid. 2.4.4).

Bien que les travaux préparatoires ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 135 II 78 consid. 2.2 ; 119 II 183 consid. 4b ; 117 II 494 consid. 6a ; ATA/1188/2015 du

- 10/18 - A/1139/2014 3 novembre 2015 ; ATA/537/2008 du 28 octobre 2008). Ils ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils trouvent expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/581/2014 du 29 juillet 2014 ; ATA/202/2013 du 27 mars 2013).

b. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1 ; 131 I 394 consid. 3.2 ; 131 II 13 consid. 7.1 ; 130 V 479 consid. 5.2 ; 130 V 472 consid. 6.5.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; 117 II 523 consid. 1c ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014).

c. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011). Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4). Dès lors, les états de fait non visés par la loi ne peuvent être imposés, même s'ils découlent d'un oubli du législateur. L'interprétation par analogie, selon laquelle la loi doit s'appliquer aussi aux états de fait comparables à ceux que la loi fiscale appréhende, n'est pas non plus admise en droit fiscal (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e édition, 2012, n. 10). 4) a. En droit genevois, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 (art. 28 LIPP).

Sont ensuite déduites du revenu net annuel, au titre des déductions sociales, notamment celles pour charges de famille selon l'art. 39 al. 2 LIPP, à savoir : chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas

- 11/18 - A/1139/2014 CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien (let. a ; enfants mineurs) ; 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 (let. b ; enfants majeurs) ; les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés aux let. a et b de l'art. 39 al. 2 LIPP), 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 (let. c ; proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins).

b. La notion de « proche nécessaire » a été reprise de l'art. 14 al. 5 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16 ; MGC 2007-2008/V A 4055), dont les travaux préparatoires se réfèrent, sans autre commentaire, à l'art. 32 al. 1 let. b du projet de loi n° 7532 du Conseil d'État sur l'imposition des personnes physiques du 8 novembre 1996 (ci-après : PL 7532 ; MGC 2000 22/IV 3574), lequel se fonde lui-même sur l'ancien art. 31 al. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). L'exposé des motifs relatif à l'art. 32 al. 1 let. b PL 7532 indique que cette disposition était similaire au droit fédéral, « dont la doctrine a précisé qu'il vise aussi bien l'incapacité relative (par exemple lorsque le contribuable a suivi des études et n'a pas pu exercer sa profession durant ce laps de temps) que l'incapacité absolue (par exemple pour cause d'infirmité) ».

Il ressort des travaux préparatoires relatifs à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP que les cas dans lesquels un proche nécessaire pouvait constituer une charge de famille se référaient à une incapacité de la personne à gagner sa vie en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, qu'elle soit physique, psychique ou intellectuelle, ce qui ressortait au demeurant de la jurisprudence cantonale constante rendue en la matière et dont il n'y avait pas lieu de s'écarter. En d'autres termes, le contribuable devait prouver que la personne à charge était incapable de subvenir à ses besoins, en raison de son âge ou du fait qu'elle souffrait de déficits physiques ou psychiques lui étant propres (MGC 2008-2009/IX A 11652 s).

Par ailleurs, lors des discussions en commission, un amendement à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP avait été proposé, en vue d'y intégrer l'exigence d'un domicile commun entre le contribuable et le proche à l'entretien duquel il pourvoit (MGC 2008-2009/IX A 11648). Les opposants à cet amendement avaient toutefois expliqué qu'une telle exigence n'était pas justifiée, dès lors qu'elle était de nature

- 12/18 - A/1139/2014 à augmenter encore les dépenses des personnes concernées, notamment s'agissant de leur logement ou des frais de nourriture, ce qui restait « dans le porte-monnaie du contribuable à la fin du mois » étant, au final, déterminant (MGC 2008-2009/IX A 11649 s).

c. Les autorités judiciaires se sont prononcées à plusieurs reprises sur l'interprétation à donner à la notion de « proche nécessaire », tant en application de la LCP, de la LIPP-V que de la LIPP.

Il a ainsi été considéré que ne pouvait bénéficier de l'art. 31 al. 3 let. d LCP le descendant que s'il n'était pas l'enfant mineur ou majeur du contribuable, la lettre de cette disposition ne concernant que les petits-enfants, voire une descendance plus éloignée (ATA du 18 août 1989 ; ATA M. du 1er mars 1989). La notion d'« incapacité de subvenir à ses besoins » au sens de l'art. 31 al. 3 LCP s'appliquait en outre à une personne qui était incapable, en raison de son âge ou d'une déficience physique ou intellectuelle qui lui était propre de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité lucrative (ATA/258/1998 du 5 mai 1998 ; ATA du 30 mai 1995 ; ATA du 27 septembre 1989).

Cette jurisprudence a été maintenue lors de l'entrée en vigueur de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V, l'ancien Tribunal administratif, puis la chambre de céans qui a repris les attributions de ce

dernier à compter du 1er janvier 2011, ayant précisé que, même ancienne, elle gardait toute sa valeur, dès lors qu'elle était conforme au nouveau droit et que l'interprétation donnée aux dispositions en cause permettait d'assurer une certaine stabilité, voulue par le législateur, en limitant les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises et en prenant en compte uniquement les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Elle évitait, ce faisant, la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale (ATA/138/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/319/2008 du 17 juin 2008 ; ATA/239/2007 du 15 mai 2007 ; ATA/320/2006 du 13 juin 2006).

La notion de proche nécessiteux, qui devait être interprétée strictement et, s'agissant des descendants, ne s'appliquait qu'aux personnes autres que les enfants du contribuable (ATA/41/2011 du 25 janvier 2011), s'entendait de la personne à charge qui n'était pas capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui était propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Un simple obstacle administratif ne permettait toutefois pas de considérer la personne en cause comme un proche nécessiteux (ATA/345/2014 du 13 mai 2014 ; ATA/350/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/138/2012 précité ; ATA/41/2011 précité ; ATA/398/2009 du 25 août 2009 ; ATA/319/2008 précité ; ATA/239/2007 précité ; ATA/320/2006 précité ; ATA/230/2002 du 7 mai 2002), comme le fait de poursuivre des études (ATA/319/2008 précité ; ATA/239/2007 précité) ou l'incapacité de trouver un emploi (ATA/320/2006 précité). En revanche, le besoin

- 13/18 - A/1139/2014 d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur, il ne devait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à son entretien si ce fait était établi (ATA/345/2014 précité ; ATA/350/2012 précité ; ATA/138/2012 précité), de même qu'une déficience grave de la personnalité empêchant la personne concernée, en l'occurrence un étudiant, de subvenir à ses besoins (ATA/350/2012 précité).

Encore récemment, en application de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, la chambre de céans a confirmé cette jurisprudence dans le cas d'un enfant majeur qui poursuivait des études (ATA/240/2015 du 3 mars 2015, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_287/2015 du 23 juillet 2015 consid. 3.4). 5)

S'agissant de l'IFD, au titre des déductions sociales, l'art. 35 al. 1 LIFD, dont la teneur est identique à l'ancien art. 213 al. 1 aLIFD abrogé le 1er janvier 2014 (RO 2013 2397 ; FF 2011 3381), prévoit que sont déduits du revenu net : CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien ; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant (let. a) ; 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 ; celle-ci n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour lesquels la déduction est octroyée selon l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (let. b) ; CHF 2'600.- pour les époux qui vivent en ménage commun (let. c).

Les personnes visées par l'art. 213 al. 1 let. b aLIFD doivent être des personnes nécessiteuses, qui, pour des raisons objectives, ne peuvent pas subvenir elles-mêmes seules à leur entretien et dépendent ainsi de l'aide de tiers. En revanche, les personnes soutenues

qui renoncent, librement et sans motif impératif, à l'obtention d'un revenu suffisant ne sont pas dans le besoin (Danielle YERSIN / Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1686, n. 33 ad art. 213 LIFD ; ATA/138/2012 précité ; ATA/64/2011 du 1er février 2011). Une situation d'incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative est réalisée, indépendamment de la volonté des personnes concernées, si elles ne sont pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seules à leurs besoins eu égard à leur santé physique ou psychique ou d'autres motifs (Danielle YERSIN / Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1686 n. 34 ad art. 213 LIFD). L'octroi de la déduction pour personne nécessiteuse a été admis dans certains cas pour l'enfant en formation incapable, en raison de la charge temporelle que représente sa formation, de gagner sa vie (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_436/2010 16 septembre 2010 consid. 5.1.2 ; 2A.406/2001 du 23 janvier 2002, consid. 2).

- 14/18 - A/1139/2014 6) a. La LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID). Lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt (art. 1 al. 3 LHID).

L'art. 9 LHID traite des déductions pouvant être défalquées du revenu imposable et les énumère. L'art. 9 al. 4 LHID précise que les déductions pour enfants et les autres déductions sociales de droit cantonal demeurent réservées. Contrairement aux art. 35 al. 1 let. b LIFD et 213 al. 1 let. b aLIFD, l'art. 9 LHID ne précise pas à l'attention des cantons de définition harmonisée de la notion de « personnes nécessiteuses à charge » que le droit cantonal devrait respecter, dès lors que l'art. 9 al. 4 LHID réserve expressément les déductions pour enfants et les autres déductions sociales, de sorte que le législateur cantonal conserve une grande marge de manœuvre dans la mise en place des déductions sociales pour personnes à charge (ATF 131 I 377 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_287/2015 précité consid. 3.2 ss ; 2C\_427/2014 du 13 avril 2015 consid. 1.2 ; 2C\_516/2013 du 4 février 2014 consid. 1.3 ; 2C\_271/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.3.3 ; 2C\_813/2011 du 20 mars 2012 consid. 5.1 ; 2C\_162/2010 du

## **E. 21**

juillet 2010 consid. 4.1).

b. Les déductions sociales et les barèmes ont pour but d'adapter, de manière schématique, la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive de l'art. 127 al. 2 Cst. La réglementation légale en la matière est dès lors nécessairement schématique en raison de la diversité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Pour des raisons pratiques, il n'est en effet pas réalisable, s'agissant du droit cantonal, qu'il traite chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique, de sorte qu'il est autorisé à choisir de telles solutions. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation en cause n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. À cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338

consid. 4.5 ; 133 II 305 consid. 5.1 ; 132 I 157 consid. 4.2 ; 128 I 240 consid. 2.3 ; 126 I 76 consid. 2a ; 123 I 1 consid. 6b ; 120 Ia 329 consid. 3 et 4). 7)

En l'espèce, il n'est pas contesté que les intimés ne peuvent prétendre à la déduction pour charge de famille prévue par l'art. 39 al. 2 let. b LIPP, leur fille ayant atteint l'âge de 25 ans révolus durant l'année fiscale en cause, à savoir 2012. Ils soutiennent toutefois que l'art. 39 al. 2 let. c LIPP leur est applicable, dès lors

- 15/18 - A/1139/2014 qu'ils ont dû assurer l'entretien de leur fille, qui était dans l'incapacité de subvenir à ses besoins en raison du prolongement de ses études.

Il ressort des travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de cette disposition que celle-ci a été conçue de manière restrictive. En effet, les discussions en commission se réfèrent, sans ambiguïté, à l'incapacité du proche de subvenir à son entretien en raison de son âge ou d'une déficience lui étant propre, qu'elle soit physique, psychique ou intellectuelle, reprenant la jurisprudence rendue par les autorités judiciaires tant en application de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V que de l'art. 31 al. 3 aLCP, à laquelle elles renvoient d'ailleurs expressément. Ces éléments apparaissent d'autant plus déterminants que la LIPP a été adoptée en 2009, sans que le législateur n'apporte de modification à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP discuté en commission.

Il ressort par ailleurs de la jurisprudence constante de la chambre de céans et de celle de l'ancien Tribunal administratif dont elle a repris les attributions, que, tant en application de l'art. 31 al. 3 let. d aLCP, de l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V et, plus récemment, de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, la notion de proche nécessaire a été interprétée strictement pour ne concerner que les personnes n'étant pas en mesure de subvenir à leurs besoins en raison de leur âge ou d'une déficience leur étant propre, de sorte qu'un simple obstacle de nature administrative, comme la poursuite d'études, n'est pas suffisant. Cette jurisprudence conserve dès lors toute sa valeur.

Le fait que le droit fédéral consacre une solution distincte n'y change rien, ce d'autant que le texte des art. 35 al. 1 LIFD et 213 al. 1 aLIFD est conçu de manière différente de celui de l'art. 39 al. 2 LIPP. Alors que ce dernier prévoit une déduction pour charge de famille en faveur des enfants majeurs limitée à l'âge de

## **E. 25**

ans révolus, situation ne permettant pas, au regard des développements qui précèdent, de les mettre au bénéfice, une fois la limite d'âge atteinte, de la déduction pour proches nécessaires, le droit fédéral ne consacre pas une telle limitation pour les enfants en formation, étant précisé que la durée des études est néanmoins subordonnée à l'obtention d'un diplôme permettant l'exercice d'une activité convenable (administration fédérale des contributions, circulaire n° 30 sur l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD du 21 décembre 2010, p. 20). Il importe également peu que l'exposé des motifs relatif à l'art. 32 al. 1 let. b PL 7532 renvoie au droit fédéral s'agissant de l'interprétation de cette disposition, le législateur de la LIPP ayant prévu une solution différente, distincte de celle valable en matière d'IFD, comme rappelé ci-dessus.

Pour les mêmes motifs et étant donné l'autonomie dont bénéficient les cantons en matière de déductions sociales, consacrée par les art. 3 et 9 al. 4 LHID, une interprétation dite verticale, conforme à la LIFD, ne se justifie pas, comme l'a d'ailleurs rappelé le Tribunal fédéral. Il en va de même par rapport aux dispositions du droit civil, ce d'autant que les

déductions sociales ne supposent

- 16/18 - A/1139/2014 pas que le contribuable ait une obligation légale d'assistance à l'égard des personnes nécessiteuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2010 consid. 2.1).

À cela s'ajoute qu'une interprétation extensive de la disposition en cause ne saurait trouver de fondement sous l'angle du principe de la légalité et porterait atteinte à la sécurité du droit, ce que la pratique développée par la jurisprudence a précisément cherché à prévenir. En particulier, si le législateur avait voulu faire perdurer les déductions sociales pour les étudiants âgés de plus de 25 ans, il l'aurait précisé dans la loi, en ôtant cette limite d'âge, comme en droit fédéral, ce qu'il n'a toutefois pas fait. Que cette situation ne soit pas convaincante sous l'angle du processus dit de Bologne n'y change rien, ce d'autant que celle-ci, bien qu'ayant institué un diplôme de maîtrise, de durée supérieure à l'ancienne licence, n'en a pas moins également créé un baccalauréat universitaire, de durée inférieure et permettant déjà l'exercice d'une activité professionnelle.

L'art. 39 al. 2 let. c LIPP n'est pas davantage contraire au principe d'égalité de traitement ni à ses corollaires en matière fiscale que sont les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, en raison du nécessaire schématisme qu'impose le système des déductions. Les intimés n'apparaissent du reste pas avoir été traités différemment d'autres contribuables s'étant trouvés dans une situation similaire, à savoir celle de parents soutenant leurs enfants poursuivant des études après l'âge de 25 ans, la pratique susmentionnée ayant précisément pour but d'éviter un traitement différent de cas similaire. Leur situation ne saurait par ailleurs être assimilée à celle de parents contribuant à l'entretien d'enfants souffrant d'une déficience physique ou intellectuelle, qui n'ont d'autre choix que de subvenir à leurs besoins.

Le TAPI ne pouvait ainsi faire grief à l'autorité recourante de n'avoir pas correctement appliqué l'art. 39 al. 2 let. c LIPP et faire bénéficier les intimés des déductions sociales prévues par cette disposition, dont ils ne remplissent pas les conditions. 8)

Il s'ensuit que le recours sera admis. Le jugement du TAPI sera par conséquent annulé et la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 10 mars 2014 concernant l'ICC 2012 rétablie. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des intimés, qui succombent, visant à couvrir l'entier de la procédure juridictionnelle contentieuse (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera en outre allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 17/18 - A/1139/2014

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.