

GE_GERICHTE ATA/265/2016 vom 22. März 2016

GE Cour de justice, 2016-03-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_265_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/265/2016 du 22 mars 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/265/2016 del 22 marzo 2016

Regeste

Résumé: Seuls sont déductibles les frais de garde d'enfant effectifs et justifiés qui sont en lien de causalité directe avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable qui interviennent pendant la durée effective du travail, la formation ou l'incapacité de gain (rappel des principes). Le fardeau de la preuve incombant au contribuable, un montant estimatif « raisonnablement admissible » mais non prouvé n'est pas suffisant pour admettre une telle déduction. Recours de l'AFC admis.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Sont applicables au présent contentieux, les dispositions de la LIFD et celles de la LIPP dans leur teneur en vigueur en 2011. 3)

L'article 33 LIFD règle la question des déductions générales sur le revenu. L'article 33 al. 3 LIFD qui traite de la déduction des frais de garde des enfants a été introduit le 1er janvier 2011. Il a été modifié dès le 1er janvier 2014. Dans sa teneur initiale (ci-après : art. 33a l. 3 aLIFD), il prévoyait qu'était déductible un montant de CHF 9'100.- au plus par enfant dont la garde était assurée par un tiers, si l'enfant avait moins de 14 ans et vivait dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien, et si les frais de garde documentés avaient un lien de causalité avec l'activité lucrative, la formation, ou l'incapacité de gain du contribuable. Le 1er janvier 2014, ce montant a passé à CHF 10'100.- suite à l'entrée en vigueur de l'art. 3 al. 2 de l'Ordonnance du DFF du 2 septembre 2013 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).

Selon les travaux préparatoires de l'art. 33 al. 3 aLIFD (Message sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants, FF 2009 p. 4237- ci-après : Message), la mise en place d'une déduction pour la garde des enfants était destinée à respecter l'impératif constitutionnel d'imposition selon la capacité économique, qui soit équitable à la fois pour les parents qui gardent eux-mêmes leurs enfants, que pour ceux qui les font garder par des tiers. Même s'il ne s'agissait pas de frais directement liés à une activité lucrative, ils ont constitué une condition à son exercice hors du ménage. Il s'agissait de dépenses typiques qui dépendaient surtout de la situation personnelle du contribuable. Il s'agissait de frais fixes qui n'étaient pas liés à une activité lucrative exercée dans un lieu déterminé. Il y avait lieu de concevoir dans la LIFD la déduction des frais effectifs de la garde des enfants par des tiers, considérée comme une déduction anorganique plafonnée à un montant déterminé. Il s'agissait en fait d'une déduction accordée pour des dépenses particulières qui constituaient en fait une consommation du revenu, mais qui étaient prises en compte

fiscalement dans une certaine mesure, pour des raisons extra-fiscales. Les frais déterminants étaient les frais effectifs engagés pendant la période fiscale jusqu'à concurrence du plafond fixé par le législateur (Message, p. 4257). 4)

Le 21 décembre 2010, l'AFC-CH a adopté la circulaire No 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD. 5)

En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives – ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives – n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi (ATF 121 II 473 consid. 2b ;

- 8/12 - A/1399/2015 ATA/563/2012 du 21 août 2012 consid. 14 ; ATA/439/2009 du 8 septembre 2009 et les références citées).

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATA/87/2015 du 20 janvier 2015 consid. 7a ; ATA/563/2012 précité consid. 14 ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 consid. 3 ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c). En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; 121 II 473 consid. 2b ; 117 Ib 225 consid. 4b).

À teneur de la circulaire No 30, le contribuable peut demander la déduction des frais de garde des enfants uniquement s'il ne peut l'exercer et que cet empêchement est en lien de causalité directe avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain. Les époux qui vivent en ménage commun peuvent demander la déduction pour la garde des enfants s'ils exercent en même temps une activité lucrative et ne sont pas capables d'assurer la garde de leurs enfants. Sont déduits de la base de calcul commune de l'impôt les frais prouvés de garde des enfants par des tiers, jusqu'à concurrence du montant maximum de la déduction (circulaire No 30 No 8.4.2).

Seuls peuvent être déduits les frais engendrés exclusivement par la garde des enfants pendant la durée effective du travail. Sont par exemple déductibles à titre de frais de garde des enfants par des tiers, les indemnités journalières de nourriture ou d'autres frais d'entretien compris dans les frais de garde, des organisations publiques ou privées comme les crèches ou les garderies et la rémunération des personnes dont la profession principale ou accessoire est de garder des enfants comme les mamans de jour et les famille d'accueil. En revanche, les frais de nourriture ou d'autres frais d'entretien compris dans les frais de garde sont des frais afférant au train de vie qui ne sont pas déductibles. Il s'agit en effet de frais devant être engagés même si l'enfant n'était pas gardé par des tiers (directive No 30, No 8.5).

Lorsqu'une aide-ménagère est engagée et qu'elle s'occupe aussi des enfants pendant que les parents exercent une activité lucrative, seule la partie des frais relative aux frais de garde des enfants par des tiers peut être déduite, étant donné que les autres dépenses pour les travaux domestiques ne constituent pas des frais d'entretien déductibles (circulaire No 30, No 8.5).

- 9/12 - A/1399/2015

Les frais d'écolage doivent être également qualifiés de frais d'entretien non-déductibles. Pour les frais d'internat, il faut distinguer entre les frais d'écolage effectifs et les autres frais qui font partie de la prise en charge des enfants dans les internats. Les frais de garde par des tiers en dehors du temps de travail ou du temps de formation des parents ne sont pas déductibles, car il s'agit de dépenses assimilées à des frais liés au train de vie (circulaire No 30, No 8.5).

La preuve du droit à la déduction des frais de garde des enfants par des tiers incombe au contribuable. Celui-ci doit en principe joindre à sa déclaration d'impôts une liste des frais, des personnes, ou des institutions qui ont assuré la garde des enfants. La déduction ne peut pas être accordée si les frais concernés ne sont pas entièrement prouvés par notamment des quittances, factures ou certificats de salaire, voire par d'autres justificatifs pertinents (circulaire No 30, No 8.6).

Les parents assujettis ont l'obligation d'indiquer la raison légale (activité lucrative, incapacité de gain, formation) pour laquelle ils n'ont pas pu assurer la garde de leurs enfants (circulaire No 30, No 8.6). 6)

Selon l'art. 2 LHID, les cantons prélèvent un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 2 al. 1 let. a LHID). Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. 9 al. 1 LHID). Selon l'art. 9 al. 1 let. m LHID, parmi les déductions générales, doit figurer un montant, déterminé par le droit cantonal pour chaque enfant dont la garde est assurée par un tiers, si l'enfant a moins de

E. 14

ans et vit dans le même ménage que le contribuable assurant son entretien et si les frais de garde documentés ont un lien de causalité directe avec l'activité lucrative, la formation ou l'incapacité de gain du contribuable. L'art. 9 al. 1 let. m LHID a été introduit en même temps que l'art. 33 al. 3 aLIFD. Selon les travaux préparatoires, à l'adoption de la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants dont ils sont issus, du point de vue de l'harmonisation verticale et de l'harmonisation horizontale, la déduction pour les frais de garde par des tiers devait absolument être inscrite aussi bien dans la LIFD que dans la LHID et être subordonnée aux mêmes conditions (Message, p. 4258). En revanche, la fixation du plafond devait être laissée à la libre appréciation des cantons (Message, p. 4257). 7)

La LIPP est entrée en vigueur au 1er janvier 2015. Dans sa version en vigueur en 2011, l'art. 35 LIPP (ci-après : art. 35 aLIPP) était rédigé ainsi : « Les contribuables mariés ou liés à un partenariat enregistré vivant en ménage commun, qui exercent tous les deux une activité lucrative, ou se trouvent dans une incapacité durable de travailler ou sont en formation, peuvent déduire pour chaque enfant jusqu'à l'âge de 12 ans, au cours de la période fiscale, les frais de garde effectifs et justifiés jusqu'à concurrence de CHF 4'000.- par année».

- 10/12 - A/1399/2015

La version initiale de cette disposition légale a été modifiée dès le 1er janvier 2014. La teneur actuelle de l'art. 35 LIPP reprend exactement celle de l'art. 9 let. m LHID, le montant de la déduction restant plafonné à CHF 4'000.-.

Cela étant, même si le libellé de l'art. 35 aLIPP était différent en 2011 de celui de l'art. 33 al. 3 aLIFD, il doit être admis, vu l'art. 9 let. m LHID, que les conditions générales d'admissibilité de la déduction pour frais de garde des enfants étaient réglées de manière similaire durant cet exercice fiscal en droit cantonal et fédéral, la seule différence, autorisée par cette dernière disposition, étant l'âge maximal jusqu'auquel la déduction était admise et le montant de celle-ci. Cela ressort des exigences d'harmonisation verticale rappelées dans le Message (p. 4258) et cela a été rappelé dans l'exposé des motifs à l'appui du projet de loi PL 11416 modifiant la loi sur l'imposition des personnes physiques [LIPP] du 2 avril 2014 p. 2 et 3). 8) a. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). À la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD).

Des règles similaires figurent dans la LPFisc, pour la taxation de l'ICC (art. 25, 26, 31 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1).

b. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6c ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 513 n. 11 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd, p. 416 et les nombreuses références citées). 9)

En l'occurrence, les contribuables ont demandé dans leur déclaration fiscale à pouvoir déduire, pour l'IFD, le maximum des montants pour frais de garde autorisés par la LIFD, soit CHF 10'100.- par enfant et, pour l'ICC, par la LHID,

- 11/12 - A/1399/2015 soit CHF 4'000.- par enfant. Sommés par l'AFC-GE, avant la taxation de l'exercice fiscal de produire le détail des factures justifiant de telles dépenses, ils se sont limités à produire des factures qui ne faisaient aucune distinction entre les différents frais liés à la prise en charge de leurs enfants par l'Institut G_____. Devant le TAPI, ils n'ont à nouveau pas produit la documentation demandée, les factures produites se rapportant à l'exercice 2012, voire à l'exercice fiscal 2013. De ces documents, on peut constater que les dépenses dont ils doivent s'acquitter auprès de cette école sont liées à des frais d'écolage, de cantine ou de matériel qui n'ont rien à voir avec des frais de garde au sens de l'art. 33 al. 3 aLIFD ou de l'art. 35 aLIPP, soit à des frais liés à la nécessité de faire garder leurs enfants durant les périodes de la journée où ils travaillent.

Pour l'exercice 2011, que ce soit pour l'ICC ou pour l'IFD, le TAPI, en l'absence d'une documentation permettant de déterminer les montants déductibles, n'était aucunement en droit de retenir un montant estimatif « raisonnablement admissible » de frais de garde que

les contribuables étaient autorisés à déduire de leurs revenus, sans qu'il soit prouvé qu'ils représentent réellement de tels frais. Le TAPI se devait d'en rester à une stricte appréciation des faits en fonction du fardeau de la preuve incombant aux parties et constater qu'au-delà des montants retenus par l'AFC-GE, les contribuables ne prouvaient pas que les montants payés à l'Institut représentaient exclusivement une rémunération pour la garde de ceux-ci, étant précisé que les nouvelles pièces produites dans le cadre du recours peuvent laisser penser au contraire qu'il s'agirait plutôt de frais d'écolage, de transports, de nourriture ou de matériel lesquels n'entrent pas dans le cadre des art. 33 al. 3 aLIFD ou de l'art. 35 aLIPP.

10) Le recours de l'AFC-GE sera admis. Le jugement du TAPI du 12 novembre 2015 sera annulé et les bordereaux ICC et IFD du 27 mars 2015 relatifs à l'exercice 2011 rétablis. 11) Vu l'issue du recours, un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des contribuables (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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