

## **GE\_GERICHTE ATA/631/2021 vom 15. Juni 2021**

GE Cour de justice, 2021-06-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_631\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_631_2021)

FR: GE\_GERICHTE ATA/631/2021 du 15 juin 2021

IT: GE\_GERICHTE ATA/631/2021 del 15 giugno 2021

### **Regeste**

Résumé: La législation genevoise prévoit une déduction sociale pour charge de famille pour des proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins. 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. Pour évaluer les revenus du proche aidé, il faut prendre en considération, outre le produit de son activité lucrative, toutes les autres sources de revenu dont il dispose, y compris les revenus exonérés, tels que les prestations complémentaires AVS/AI. Le revenu à prendre en considération pour déterminer si un contribuable a droit à une déduction pour charge de famille correspond par conséquent aux revenus bruts du proche aidé. Par ailleurs, l'incapacité (financière) de subvenir seul à ses besoins est une condition impérative de la déduction. Il existe une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative lorsque, eu égard à sa santé physique ou psychique ou à d'autres motifs, une personne n'est objectivement pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seule à ses besoins.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

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

Le litige porte sur le revenu des parents aidés à prendre en considération afin de déterminer si l'intimé peut se prévaloir d'une charge de famille et sur la capacité de la mère de celui-ci à exercer une activité lucrative, dans le cadre de l'ICC 2018. 3) 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 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). Le revenu est défini comme l'ensemble des biens économiques recueillis par un contribuable pendant une période déterminée et dont il peut disposer pour couvrir ses besoins personnels (et ceux de son exploitation) sans diminuer sa fortune. Les textes légaux ne contiennent le plus souvent pas de véritable définition de la notion de base du terme revenu. Ils se cantonnent à énoncer que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus uniques ou périodiques. Les lois cantonales ont choisi d'inclure une clause générale, accompagnée d'un catalogue d'exemples de types de revenus imposables (Walter RYSER/Bernard ROLLI, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), 4ème éd., 2002, p. 155 et 158).

Après une clause générale, la LIPP donne un catalogue exhaustif d'exonérations. Le revenu englobe toutes les recettes provenant d'une activité, les rendements de fortune mobilière ou immobilière, voire d'autres sources. Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Il est considéré comme réalisé, lorsque le contribuable reçoit une prestation en espèces ou

lorsqu'il acquiert une créance ferme permettant d'exiger cette prestation, créance dont il peut effectivement disposer (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, n. 7 à 14 p. 110 à 113).

b. L'objet de l'impôt sur le revenu est le revenu net. Il se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 28 LIPP), soit en réduisant le revenu brut de certaines charges et coûts admis au titre de déductions. Il est en effet jugé plus conforme au principe de la capacité contributive d'admettre la déduction de certaines dépenses du contribuable (Thierry OBRIST, Introduction au droit fiscal suisse, 2ème éd., 2018, n. 155 p. 142).

- 6/12 - A/3539/2019 4)

La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) donne une liste exhaustive des déductions qui sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Elle réserve des déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal (art. 9 al. 4 LHID). Les cantons ne peuvent pas prévoir d'autres déductions que celles prévues exhaustivement dans la LHID. La loi émet cependant une réserve pour les déductions pour enfants et autres déductions sociales de droit cantonal (Thierry OBRIST, op. cit., n. 155 p. 142). Dans ce cadre, la LHID laisse une liberté totale aux cantons (Xavier OBERSON, op. cit., n. 373 p. 218).

a. L'art. 39 al. 1 LIPP prévoit une déduction pour charges de famille. Constituent des charges de famille les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés à l'art. 38 al. 2 let. a et b 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 (art. 39 al. 2 let. c LIPP dans sa version applicable à l'année fiscale 2018). Dans sa jurisprudence, la chambre administrative a confirmé que le montant de la déduction d'une charge/demi-charge de famille relative à l'ICC était effective et non forfaitaire (ATA/854/2018 du 21 août 2018 ; ATA/808/2018 du 7 août 2018). Le législateur genevois a repris cette jurisprudence dans la teneur de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP entrée en vigueur le 1er janvier 2020 (ROLG 2019 304).

La déduction pour personne nécessiteuse 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 - CC - RS 210) ou par devoir moral, entretient un proche (Message du Conseil fédéral du 28 février 2001 sur le train de mesures fiscales 2001, FF 2001 2837, p. 2868 ; Christine JAKUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad. art. 35, n. 35 p. 808).

b. Par déductions sociales, on entend celles qui ne tiennent pas compte des dépenses effectives, mais du statut social du contribuable et de son influence sur sa capacité contributive (ATF 131 I 377 consid. 4.2 = RDAF 2006 II 19 ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 283 p. 193 et n. 368 p. 217 ; Thierry OBRIST, op. cit., n. 181 p. 164). Il s'agit, en d'autres termes, d'équilibrer la charge fiscale entre divers groupes de contribuables, selon leur capacité économique. Cela concerne tout d'abord les relations familiales du contribuable et les charges qui en résultent. De ce point de vue, les déductions sociales s'apparentent à une mesure touchant au barème de l'impôt (ATF 131 I 377 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C\_302/2012 du 27 février 2013 consid. 3.3.3 et les références

citées = RDAF 2013 II 175).

- 7/12 - A/3539/2019

c. La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins » doit être interprétée de manière stricte : le proche à charge doit faire partie des membres de la famille énoncés à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP 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/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 6c ; ATA/217/2016 du 8 mars 2016 consid. 8 confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C\_327/2016 du 23 mai 2016 consid. 5 et 6). 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 nécessaire (ATA/240/2015 du 3 mars 2015 consid. 4b ; ATA/350/2012 du 5 juin 2012 consid. 3). 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 précité consid. 3).

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 2004 consid. 2). Le soutien peut être apporté en espèces ou en nature. Les prestations en nature peuvent consister en particulier à fournir l'hébergement et la nourriture. Ne représentent pas des aides – à défaut de gratuité – les prestations d'entretien (gîte et couvert) accordées à des personnes qui vivent dans le foyer du contribuable et fournissent une contreprestation, en particulier tiennent son ménage (Christine JAKUES, op. cit., n. 41 à 43 p. 810).

L'incapacité (financière) de subvenir seul à ses besoins est 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. En revanche, la personne soutenue qui renonce, librement et sans motif impératif, à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin. Il existe une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative lorsque, indépendamment de sa volonté, il est impossible à une personne, ou il ne lui est possible que de manière limitée, d'exercer une activité lucrative, et qu'une situation d'indigence en résulte ou, autrement dit lorsque, eu égard à sa santé physique ou psychique ou à d'autres motifs, elle n'est objectivement pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seule à ses besoins. Pour évaluer ses revenus, il faut prendre en considération, outre le produit de son activité lucrative, toutes les autres sources de revenu dont

- 8/12 - A/3539/2019 elle dispose, y compris les revenus exonérés, tels que les prestations complémentaires AVS/AI. 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. Le seuil au-dessous duquel l'indigence existe doit donc être concrétisé. S'agissant d'une déduction sociale qui tient compte schématiquement de la situation familiale et des charges

du contribuable, il se justifie de définir l'incapacité de subvenir seul à ses besoins au moyen de critères aisément vérifiables. Si la Confédération n'a pas édicté de directives en la matière, la pratique cantonale fixe généralement des limites de revenu et de fortune au-dessous desquelles une incapacité financière de subvenir seul à ses besoins peut être considérée comme établie (Christine JAUQUES, op. cit., n. 38 à 40 p. 809-810 et les références citées).

d. Les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 65 al. 1 LIPP). 5)

Le Conseil d'État édicte les dispositions nécessaires à l'application de la LIPP (art. 68 LIPP).

a. À teneur de l'art. 24 al. 1 du règlement d'application de la LIPP du

### **E. 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.

b. Le principe général régissant le domaine de la prévoyance (AVS, AI, LPP et prévoyance individuelle liée et reconnue) est que les contributions sont déductibles, mais que les prestations sont entièrement imposables. Ces restrictions englobent non seulement les rentes, mais aussi les versements en capital et les remboursements des versements de primes et cotisations (Walter RYSER/Bernard ROLLI, op. cit., p. 175).

Le législateur a voulu concrétiser le principe général de la pleine imposition des revenus du premier et deuxième pilier lié à la pleine déductibilité des cotisations. En principe, tous les revenus provenant de l'AVS/AI, de la prévoyance professionnelle ou fournis selon les formes reconnues de prévoyance individuelle liée sont imposables à 100 %. Les rentes sont imposables selon le régime ordinaire avec les autres revenus. Sont toutefois exonérées les prestations complémentaires de l'AVS et l'AI qui sont octroyées lorsque les prestations et le revenu du bénéficiaire ne suffisent pas à couvrir ses besoins vitaux (art. 4 de la loi fédérale sur les prestations complémentaires à l'AVS et à l'AI du 6 octobre 2006 - loi sur les prestations complémentaires - LPC, art. 24 let h de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11, art. 7 al. 4 let. k LHID ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 242-3 p. 183). Sont aussi exonérées les

- 9/12 - A/3539/2019 subsides provenant de fonds publics ou privés (art. 27 let. e LIPP). Il s'agit de prestations versées à des personnes nécessiteuses à titre gratuit par des institutions publiques ou privées dans le but de leur venir en aide. Sont également exonérées les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille (art. 37 let. f LIPP ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 272-275 p. 191).

c. La Commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi 10199 a abordé la question de la différence de taxation entre des rentiers disposant d'un même revenu net. Le Conseiller d'État en charge des finances a estimé que le problème dépendait de la manière dont la déduction était fixée. Les résultats étaient différents selon que la base de calcul était le revenu net ou le revenu brut. Pour le Conseiller d'État, c'était un choix qui devait être fait (Rapport du 26 mai 2009 de la Commission fiscale chargée d'étudier le projet de loi 10'199 [ci-après : PL 10199-A], MCG 200-2009/IX A 11564). Le même Conseiller d'État a

indiqué, s'agissant des rentiers que leurs revenus nets équivalaient généralement aux revenus bruts (MCG 2008-2009/IX A 11789). Néanmoins, il ne ressort pas des travaux préparatoires cités que la question du revenu déterminant de la personne dans le besoin pour reconnaître une charge de famille ait été discutée.

d. Dans sa jurisprudence, la chambre administrative s'est référée aux revenus bruts d'un enfant dans le besoin, aidé par ses parents, lors de l'examen des conditions pour reconnaître à ces derniers une charge de famille (ATA/844/2020 précité consid. 8a et 13b). 6) a. L'autorité recourante reproche au TAPI d'avoir retenu que le revenu net des parents est déterminant pour reconnaître la charge familiale à l'intimé.

Le père de l'intimé est rentier AVS et perçoit une rente annuelle de CHF 43'716.-. La LHID prévoit que tous les revenus du contribuable sont imposables. La doctrine citée ci-avant reconnaît que tous les revenus provenant de l'AVS/AI, de la prévoyance professionnelle ou fournis selon les formes reconnues de prévoyance individuelle liée sont imposables à 100 %. La LIPP retient aussi que 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. Elle a confié au Conseil d'État la compétence d'édicter des dispositions d'application. Or, il ne ressort pas des travaux préparatoires de la loi 10'199 que le législateur ait exclu de retenir le revenu brut d'un bénéficiaire d'un entretien pour reconnaître une charge de famille. La doctrine citée estime que pour évaluer les revenus du proche aidé, il faut prendre en considération, outre le produit de son activité lucrative, toutes les autres sources de revenu dont il dispose, y compris les revenus exonérés, tels que les prestations complémentaires AVS/AI. En revanche, le législateur genevois a prévu que la charge de famille est déduite du revenu net du proche qui pourvoit à l'entretien.

- 10/12 - A/3539/2019

Ainsi, l'art. 24 RIPP qui précise l'art. 39 al. 2 let. b et c LIPP en énonçant que le revenu à retenir pour les proches dans le besoin est l'ensemble de leurs revenus bruts n'est pas contraire à la volonté du législateur genevois. 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.

Le revenu à prendre en considération pour déterminer si l'intimé a droit à une déduction pour charge de famille correspond par conséquent aux revenus bruts de ses parents, soit la rente AVS, la rente complémentaire, les allocations familiales pour enfant aux études versées à son père et les allocations de logement octroyées à sa mère, qui déterminent leur capacité économique. En l'espèce, cette somme se monte à CHF 43'716.-. C'est cette capacité économique des parents aidés qui est pertinente en l'occurrence et non la capacité contributive déterminante pour leur propre imposition basée sur leur revenu net. Les revenus bruts des parents aidés excédant la limite reconnue par le canton en 2018 (soit CHF 23'000.-), aucune charge de famille ne devait être admise en faveur de l'intimé pour l'ICC.

Le grief de l'autorité recourante est dès lors fondé.

b. L'autorité recourante reproche ensuite au TAPI d'avoir retenu que la mère de l'intimé était incapable d'exercer une activité lucrative en raison d'une sévère atteinte à sa santé.

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la

preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable 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 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/560/2021 du 25 mai 2021 consid. 7 ; ATA/412/2021 du 13 avril 2021 consid. 4c).

L'intimé a versé à la procédure un certificat médical qui retient que sa mère est incapable de travailler en raison d'une atteinte psychique sévère. Néanmoins, il ressort du dossier qu'il a allégué devant le TAPI que sa mère s'est, durant la période couverte par le certificat médical, de 2012 à 2018, occupée, comme personne aidant, de son époux malade. Sa présence auprès de celui-ci était indispensable en raison des ennuis de santé de ce dernier. Face à ces allégations contradictoires sur la capacité de travail de la mère de l'intimé, l'indication contenue dans le certificat médical, sans plus de précisions, n'est pas suffisante pour démontrer l'incapacité de travail de celle-ci pour raisons médicales au moment de requérir la charge de famille.

- 11/12 - A/3539/2019

La décision du TAPI est dans ce sens contraire au droit. Le grief de l'autorité recourante est ainsi fondé sur ce point.

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours. Le jugement du TAPI sera annulé et les bordereaux du 22 juillet 2019 portant sur l'ICC 2018 rétablis. 7)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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