

GE_GERICHTE ATA/844/2020 vom 1. September 2020

GE Cour de justice, 2020-09-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_844_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/844/2020 du 1 septembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/844/2020 del 1 settembre 2020

Regeste

Résumé: Reconnaissance de la situation d'indigence du fils des contribuables qui répond à la définition de proche incapable de subvenir entièrement à ses besoins. Renvoi du dossier à l'administration fiscale afin qu'elle détermine les frais qui peuvent être pris en compte au titre des déductions sociales.

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)

Le litige porte sur le refus par l'AFC-GE, confirmé par le TAPI, de tenir compte de déductions sociales dans les taxations IFD 2016 et ICC 2016 des contribuables pour leur fils qu'ils estiment être à leur charge. 3) a. Les recourants font grief au TAPI de ne pas avoir statué sur leur conclusion principale. S'agissant de l'IFD, ils avaient demandé la confirmation de la décision sur réclamation, l'intimée ayant indiqué dans cette décision que le nouveau bordereau tiendrait compte de leurs remarques alors que tel n'avait pas été entièrement le cas.

b. Il ressort en effet de la décision sur réclamation rendue le 17 octobre 2018 en matière d'IFD, qu'était remis aux recourants un bordereau rectificatif tenant compte de leurs remarques. Cette mention fait toutefois référence à la prise en compte d'un autre grief soulevé par les recourants, grief qui portait sur un point qui n'est à ce stade plus litigieux. Le bordereau IFD 2016 rectificatif du

E. 17

octobre 2018 fait partie intégrante de la décision qui l'accompagne à laquelle se réfère les recourants. Or, ce bordereau mentionne sans équivoque possible, sous la rubrique « explications », que leur fils ne représente plus une charge de famille. Il en découle qu'en concluant à la confirmation de la décision sur réclamation, les recourants demandait à obtenir le contraire du résultat auquel ils entendent parvenir. Certes, la formulation utilisée par l'intimée aurait été plus claire rédigée sous la forme suivante : « le département des finances décide de vous remettre un bordereau rectificatif qui tient partiellement compte de vos remarques ». Il n'en

- 8/15 - A/4068/2018 demeure pas moins que même si le TAPI ne s'est pas prononcé sur la conclusion principale des recourants, cela reste sans effet sur l'issue du litige, les conclusions des recourants portant quoi qu'il en soit sur la prise en compte de déductions sociales pour leur fils. 4) a. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est

pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1428/2019 du 24 septembre 2019 consid. 6a).

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/1428/2019 précité consid. 6a).

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/1428/2019 précité consid. 6b) ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12). 5) a. En matière fiscale, la garantie de l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) 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, lesquels ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 141 I 235 consid. 7.1). En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique

- 9/15 - A/4068/2018 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. 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).

b. Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 Cst.) et revêt une importance particulière en droit fiscal, où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., lequel 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).

c. 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 économique de

l'art. 127 al. 2 Cst. Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement. La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation 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 (ATF 141 II 338 consid. 4.5 et les références citées). 6) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD).

L'art. 35 al. 1 let. b LIFD prévoit que 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 disposition permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable, qui par

- 10/15 - A/4068/2018 obligation juridique ou par devoir moral, entretient un proche (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2010 du 2 novembre 2011 consid. 2.1 ; ATA/482/2018 du 15 mai 2018). b. 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 net 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).

Sont ensuite déduites du revenu net annuel, au titre des déductions sociales, notamment celles pour charges de famille. Selon les art. 39 al. 2 let. c LIPP et 5 al. 2 let. c du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 28 novembre 2012 (RCEPF - D 3 08.05) dans sa version applicable à l'année fiscale 2016, 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, non pertinents en l'espèce), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 88'180.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'452.- (charge entière) ou à CHF 23'179.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien.

En 2016, la déduction pour une charge entière se montait à CHF 10'078.- et pour une demi-charge à CHF 5'039.- (art. 39 al. 1 LIPP et 5 al. 1 let. a et b RCEPF). 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/217/2016 du 8 mars 2016 confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_327/2016 du 23 mai 2016 consid. 5 et 6 ; ATA/240/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/350/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/138/2012 du 13 mars 2012 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 précité ; ATA/350/2012 précité). En revanche, le besoin d'acquiescer une formation restreignant les possibilités de

- 11/15 - A/4068/2018 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 ; ATA/41/2011 du 25 janvier 2011 et la jurisprudence citée).

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. 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).

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 JAKES 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. 41 à 43 p. 810).

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. 35 al. 2 LIFD et 65 al. 1 LIPP).

e. Dans sa jurisprudence récente, la chambre de céans 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 consid. 8 ; ATA/808/2018 du 7 août 2018 consid. 8). 7)

La juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle n'est en revanche pas liée par les motifs que les parties invoquent (art. 69 al. 1 LPA). Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA (ATA/1635/2019 du 5 novembre 2019 consid. 12a). 8) a. En l'espèce, il ressort du dossier que, dans un premier temps, les recourants se sont contentés d'affirmer devant l'intimée que leur fils souffrait de la maladie de Crohn sans documenter ce fait. Devant le TAPI, ils ont tout d'abord versé à la procédure des rapports médicaux, puis un certificat médical d'où il ressortait qu'il présentait, sans plus de précisions, une incapacité de travail pour raisons médicales au 31 décembre 2016. Ce n'est que devant la chambre de céans que le

- 12/15 - A/4068/2018 recourants ont produit un certificat médical précisant que cette incapacité de travail était de 100 %. Cette indication n'étant pas à elle seule suffisante pour permettre de trancher le litige, le médecin a, après avoir été interpellé par la chambre de céans, confirmé que son patient souffrait, en 2016, d'une maladie de Crohn. Il a précisé que le fils des recourants présentait des symptomatologies de diarrhées fréquentes jusqu'à dix fois par jour avec des saignements ainsi qu'une fatigue.

Il n'y a pas lieu de remettre en cause la pertinence des certificats médicaux établis par le médecin, spécialiste FMH en gastroentérologie. Les précisions apportées par celui-ci dans son récent courrier adressé à la chambre de céans quant aux symptômes de la maladie de Crohn qu'a supportés l'intéressé sont claires. Elles éclairent valablement les motivations qui ont conduit le médecin à considérer son patient comme étant en incapacité de travailler à 100 %. On ne voit à ce propos pas quels aménagements lui auraient permis d'exercer, même partiellement, une activité, lesdits symptômes étant à l'évidence de nature à entraver l'organisation et le déroulement d'une journée de travail. Dans ce contexte d'incapacité totale de travailler, toute démarche visant à recevoir des prestations de l'assurance-chômage aurait été vaine, l'intéressé étant alors inapte au placement. Quant à recevoir des prestations de l'AI, et même à supposer que l'intéressé aurait entrepris des démarches en ce sens dès son arrivée en septembre 2016, il paraît illusoire de penser qu'une décision définitive aurait pu entrer en force avant la fin de l'année en cause. Il découle de ce qui précède que le fils des recourants, en raison de sa maladie, n'était, au 31 décembre 2016, pas en mesure de gagner sa vie et incapable de subvenir entièrement à ses besoins pour une raison indépendante de sa volonté. Les CHF 747.- de revenus réalisés en 2016 ne sont pas de nature à remettre en cause cette conclusion. Le fait qu'en accueillant chez eux leur fils malade et sans revenu les contribuables ont répondu à un devoir moral n'est pas remis en cause.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre la situation d'indigence du fils des recourants, lequel répond à la définition de proche incapable de subvenir entièrement à ses besoins. 9) a. Il n'est pas contesté, qu'en 2016, le fils des recourants, majeur et âgé de plus 25 ans, a réalisé un revenu et qu'il disposait d'une fortune dont les montants étaient inférieurs aux limites de CHF 15'452.- et de CHF 88'180.- prévues par la loi.

b. Il ne ressort pas du dossier que le fils des recourants a dû fournir une contre-prestation en échange du gîte et du couvert offerts par ses parents. À teneur des pièces versées à la procédure, les recourants estiment à CHF 1'250.- par mois leur contribution aux frais d'hébergement et de nourriture pour leur fils. Si ce montant paraît justifié au vu du coût de la vie à Genève, les recourants fixent de manière surprenante le coût total de leur aide à CHF 8'750.-, au motif qu'ils

- 13/15 - A/4068/2018 seraient intervenus à ce titre pendant sept mois. Pourtant, leur fils n'est officiellement arrivé à Genève qu'en septembre 2016. Les recourants ont par ailleurs versé à la procédure une facture établie le 2 juin 2016 par le laboratoire F_____ Suisse pour un traitement suivi par leur fils en mai 2016 et payée par eux en juillet 2016. Figure également dans le dossier, une facture établie le

E. 18

juillet 2016 pour des soins dentaires fournis à leur fils à Genève le 8 juillet 2016 et payée par les recourants le 1er septembre 2016. Il apparaît également que plusieurs factures établies en 2016 et concernant le fils des recourants ont été réglées en 2017. Il conviendrait

par ailleurs de déterminer si certains frais peuvent ou non être prise en compte au titre des déductions sociales (billet d'avion, prime d'assurance-maladie aux États-Unis par exemple). Eu notamment égard à l'éventuelle pratique développée par l'intimée en la matière, la chambre de céans n'entend pas se substituer à celle-ci dans la détermination des éléments pertinents dont il faut ou non tenir compte pour établir les déductions sociales. Cette question n'ayant par ailleurs pas été tranchée jusqu'ici, l'indigence du fils des recourants n'ayant jamais été reconnue, il importe que ces derniers puissent, le cas échéant, contester les montants qui seront reconnus par l'intimée par les voies ordinaires prévues à cet effet.

Il s'ensuit que le recours sera partiellement admis, en ce sens que la situation d'indigence du fils des recourants, lequel répond à la définition de proche incapable de subvenir entièrement à ses besoins, doit être reconnue. Le jugement du TAPI sera annulé et le dossier renvoyé à l'AFC-GE afin que, cette situation d'indigence étant reconnue, elle détermine les frais qui peuvent être pris en compte au titre des déductions sociales, s'agissant tant de l'IFD 2016 que de l'ICC 2016. 10) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure de sera allouée aux recourants, qui agissent en personne et n'exposent pas avoir encouru de frais pour assurer leur défense (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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