

GE_GERICHTE A/1990/2008 vom 4. November 2008

GE Cour de justice, 2008-11-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1990_2008

FR: GE_GERICHTE A/1990/2008 du 4 novembre 2008

IT: GE_GERICHTE A/1990/2008 del 4 novembre 2008

Erwägungen

E. 1

Madame J_____ et son époux, Monsieur J_____, domiciliés à Genève, ont quatre enfants : M_____, née le _____ 1981, P_____, né le _____ 1983, G_____, née le _____ 1989 et V_____, né le _____ 1991. Dans leur déclaration fiscale 2004, les époux J_____ ont mentionné leur quatre enfants au titre de charges de famille, les deux aînés étant étudiants et les deux autres écoliers. M_____ avait réalisé un revenu brut de CHF 12'511.- et P_____ de CHF 4'430.-. Dans les revenus du couple figuraient, sous la rubrique "prestations sociales", une rente d'invalidité d'un montant de CHF 69'208.- correspondant à une rente d'invalidité simple pour le contribuable et à des rentes complémentaires pour son conjoint et ses quatre enfants ainsi que des rentes de la prévoyance professionnelle à hauteur de CHF 23'129.- (recte CHF 24'762,60 selon les attestations produites). Ils ont déduit CHF 26'000.- au titre de montant additionnel pour charges de famille (rubrique 100.30).

E. 2

Le 4 août 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a expédié aux contribuables sous pli simple un bordereau de taxation ICC 2004 d'un montant de CHF 5'106,75 calculé sur un revenu imposable de CHF 101'212.-. Ce faisant, l'AFC n'avait admis le montant additionnel pour charges de famille qu'à hauteur de CHF 19'500.- et non de CHF 26'000.-. De plus, elle avait imposé les rentes du deuxième pilier versées par la CIA aux quatre enfants, y compris celles payées aux deux enfants majeurs, M_____ et P_____, totalisant CHF 11'429.-. Cette somme avait été ajoutée aux revenus du couple.

E. 3

Par pli posté le 9 août 2005, les contribuables ont élevé réclamation. Leurs taxations devaient être modifiées. Les rentes de la CIA versées aux deux enfants majeurs n'avaient pas à être ajoutées à leurs revenus, les enfants en étant les seuls bénéficiaires et les ayant déclarées dans leur propre déclaration fiscale conformément aux instructions de la CIA. De plus, les cotisations AVS pour personnes sans activité lucrative, que M. J_____ versait pour son épouse et lui-même, représentant CHF 903.-, n'avaient pas été déduites par l'AFC. Cette dernière n'avait pas opéré la déduction liée aux rentes de la prévoyance, soit CHF 4'625.-. Enfin, le montant additionnel AI, ainsi que le montant additionnel pour charges de famille ne correspondaient pas à ceux qu'il avait mentionnés dans sa déclaration, pourtant établie au moyen du logiciel de l'AFC, GEtax 2004. Un nouveau bordereau ICC devait être calculé.

E. 4

Le 28 octobre 2005, l'AFC a statué sur la réclamation relative à l'ICC 2004 et l'a partiellement admise. Elle a ainsi notifié aux contribuables un bordereau rectificatif daté du

28 octobre 2005 dans lequel elle n'a accepté que la déduction de la somme de CHF 903.- au titre de cotisations AVS. La réclamation a été rejetée pour le surplus au motif que les rentes d'enfants, même majeurs, versées "par la prévoyance professionnelle", étaient imposables chez l'ayant droit, conformément à l'article 8 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 décembre 2000 (impôt sur le revenu - revenu imposable - LIPP-IV - D 3 14). Seule la rente d'orphelin de père et de mère était imposable chez l'enfant majeur car il était lui-même l'ayant droit. La CIA avait modifié ses statuts dès le 1^{er} janvier 2000 et, si l'enfant de retraité et d'invalidé avait droit à une pension, l'ayant droit de celle-ci demeurait le parent, même si l'enfant pouvait la percevoir directement dès sa majorité. Au 31 décembre 2004, M. J. _____ était ainsi au bénéfice d'une rente simple, d'une rente complémentaire pour son épouse et de trois rentes complémentaires pour enfants. Il en résultait un rabais additionnel d'impôts. En revanche, P. _____ ne constituait pas une charge de famille au sens de l'article 14 alinéa 5 lettre b de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid - LIPP-V - D 3 16), car à cette date il n'était pas étudiant.

E. 5

Par acte daté du 24 novembre 2005, les époux J. _____ ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRICC ou la commission) en demandant que l'AFC tienne compte de leur déclaration fiscale telle qu'ils l'avaient établie. Leur fils P. _____ devait être admis au titre de charge de famille au 31 décembre 2004. Jusqu'à fin juin 2004, celui-ci était étudiant au collège Voltaire. Il avait alors obtenu sa maturité. Il avait dû interrompre ses études et effectuer son école de recrues du 1^{er} novembre 2004 au 15 avril 2005 et il avait repris ses études en 2005. La CIA avait versé pour cet enfant des rentes du 1^{er} janvier au 30 juin 2004. Si cette charge de famille était refusée, alors l'AFC devait procéder à une taxation intermédiaire qui tienne compte de la charge de famille pour cet enfant durant les six premiers mois de l'année. Les articles de loi auxquels se référait l'AFC étaient anti-sociaux et c'était de l'enrichissement illégitime de la part de l'Etat d'ajouter les rentes des enfants majeurs aux revenus des parents augmentant ainsi la part d'impôts due alors que leur fils P. _____ habitait encore chez eux. De plus, la décision sur réclamation n'avait pas statué sur la déduction liée aux rentes de la prévoyance, soit CHF 4'625.-.

E. 6

Le 5 mai 2006, l'AFC a déposé sa réponse. Elle a conclu au rejet du recours. La situation des contribuables devait être examinée à la date du 31 décembre 2004, par référence à l'article 4 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LIPP-II - D 3 12). P. _____ ne pouvait pas être considéré comme charge de famille, puisqu'au 31 décembre 2004, il n'était ni étudiant ni apprenti, quelles qu'en soient les raisons. D'ailleurs, la CIA n'avait versé des rentes à P. _____ que jusqu'au 30 juin 2004. Les conditions de l'article 14 alinéa 5 lettre b LIPP-V n'étant pas remplies, P. _____ ne pouvait être considéré comme une charge de famille en 2004. En conséquence, les contribuables ne pouvaient pas défalquer non plus de leurs revenus les primes d'assurance-maladie de leur fils en application de l'article 4 alinéa 1 LIPP-V. L'administration ne s'est pas prononcée sur la demande de taxation intermédiaire. Elle a repris son argumentation sur le fait que les rentes d'enfants d'invalidé versées jusqu'à l'âge de 25 ans devaient être imposées chez l'ayant-droit, soit en l'occurrence le parent invalide. Enfin, en application de l'article 12

alinéa 2 LIPP-V, toutes les rentes versées par une institution de prévoyance professionnelle étaient imposables à 100 % dès le 1^{er} janvier 2002, les déductions dont celles-ci bénéficiaient jusqu'alors ayant été supprimées.

E. 7

Par décision du 28 avril 2008, la commission a très partiellement admis le recours. Selon l'article 25 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 (LPP - RS 831.40) et d'après l'article 30 des statuts de la CIA dans leur teneur au 1^{er} janvier 2003, le bénéficiaire d'une pension d'invalidité était l'enfant majeur, mais l'ayant droit était l'invalidité lui-même, tout au moins pour la part obligatoire. Quant à la part sur-obligatoire, elle n'était pas soumise à l'article 25 LPP et relevait d'un contrat innommé de prévoyance ; dans cette mesure, le montant de la part surobligatoire des pensions versées par la CIA aux deux enfants majeurs devait être déduite du revenu des recourants. Le dossier devait être retourné à l'administration pour qu'elle procède à cette rectification. P_____ ne pouvait être considéré comme une charge de famille puisqu'il n'était pas étudiant au 31 décembre 2004, ce qui résultait des pièces produites par les contribuables. De plus, il n'était pas allégué que P_____ serait un proche nécessiteux, incapable de subvenir entièrement à ses besoins, au sens de l'article 15 alinéa 5 lettre c LIPP-V en raison d'une déficience physique ou intellectuelle, et cela ne semblait d'ailleurs pas être le cas puisque P_____ avait réalisé en 2004 un revenu brut de CHF 4'400.-. L'abattement sur les rentes versées par la CIA n'était plus admis depuis le 1^{er} janvier 2002, les dispositions transitoires ne le prévoyant que jusqu'au 31 décembre 2001. L'article 12 LIPP-IV ne disait rien d'autre, raison pour laquelle les rentes perçues par le contribuable en 2004 ne pouvaient pas bénéficier du régime d'imposition plus favorable et devaient être imposées en totalité. La commission a encore mis un émolument de CHF 400.- à charge des recourants.

E. 8

Par acte posté le 5 juin 2008, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en réitérant le fait que leur fils P_____ avait été à leur charge pendant toute l'année 2004. Celui-ci n'avait pas réalisé un revenu de CHF 4'400.- comme indiqué dans la décision attaquée puisqu'il avait reçu CHF 2'623.- au titre d'allocations perte de gain quand il était à l'armée, ainsi que la part sur-obligatoire de la rente de la CIA dont le montant leur était inconnu. Leur fils avait exécuté son devoir de citoyen et, s'il avait pu faire son école de recrues au milieu de l'année, il aurait pu reprendre ses études la même année et il aurait alors été étudiant au 31 décembre 2004. D'ailleurs, dans la décision qu'avait rendue le 7 février 2007 la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après: CCRIFD), que les recourants produisaient, il avait été admis que les époux J_____ pouvaient bénéficier d'une déduction sociale de CHF 5'600.- par application de l'article 213 alinéa 1 lettre b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour P_____, celui-ci ne disposant manifestement pas du minimum vital mensuel, s'élevant selon les normes d'insaisissabilité, à CHF 1'100.-. Cela démontrait bien que P_____ avait été à charge de ses parents pendant toute l'année 2004. Enfin, les recourants sollicitaient la suppression de l'émolument de CHF 400.-.

E. 9

Le 15 juillet 2008, l'AFC a conclu au rejet du recours en se référant à la réponse qu'elle avait déposée devant la commission le 5 mai 2006 et en sollicitant la confirmation de la

décision attaquée. La notion d'incapacité de subvenir entièrement à ses besoins de l'article 14 alinéa 5 lettre c LIPP-V avait été reprise de l'article 31 alinéa 3 lettre c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1987 (LCP - D 3 05), lequel prévoyait l'octroi de charges de famille pour les proches nécessiteux. Or, P_____ avait été étudiant jusqu'au 30 juin 2004 ; il ne ressortait pas du dossier une quelconque déficience inhérente à sa personne qui lui aurait interdit d'exercer une activité rémunérée. La loi ne prévoyait pas l'octroi d'une demi-charge pour la partie de l'année durant laquelle le fils des recourants était étudiant. En conséquence, elle avait refusé à juste titre la déduction sollicitée. L'AFC ne s'est pas prononcée sur le contenu de la décision de la commission de recours en matière de l'impôt fédéral direct invoquée par les recourants.

E. 10

Le 31 juillet 2008, le juge délégué a prié l'AFC de produire la déclaration fiscale déposée pour 2004 par M. P_____ J_____, cas échéant, avec l'accord de celui-ci et invité l'intéressé à produire sa taxation pour cette année-ci. L'AFC a envoyé les deux documents requis, en précisant à propos du premier qu'il était couvert par le secret fiscal et ne devait pas être communiqué à des tiers. Ladite déclaration faisait état d'un revenu de CHF 2'623.- provenant de l'activité dépendante et d'un revenu provenant de prestations, rentes, pensions de CHF 1'632.-. L'AFC n'a taxé comme revenu que le premier précité, soit CHF 2'623.-.

E. 11

Le 3 septembre 2008, le juge délégué a prié le fils des recourants de bien vouloir l'autoriser à communiquer à ceux-ci les renseignements transmis par l'AFC, ce que l'intéressé a admis expressément par courrier du 5 septembre 2008.

E. 12

Le 3 septembre 2008 également, le juge délégué a écrit à la CIA aux fins de connaître quelle était la part surobligatoire de la pension d'enfant d'invalidé versée en 2004 aux deux enfants majeurs des recourants.

E. 13

Le 5 septembre 2008, la CIA a répondu "qu'en raison d'une forte surindemnisation pour la famille de M. J_____, nous ne versions pas de part surobligatoire en 2004 concernant son fils P_____, né le _____ 2008 (sic). En effet, les rentes que nous versions correspondaient aux rentes calculées selon les normes minimales de la loi sur la prévoyance professionnelle (LPP)".

E. 14

Ces documents ont été transmis aux recourants et ceux-ci ont été invités à se déterminer à leur sujet.

E. 15

Le 26 septembre 2008, ils ont déclaré maintenir leur recours, trouvant paradoxal que l'administration taxe dans leur déclaration un revenu alloué à quelqu'un qui, fiscalement, n'existait pas pour eux. Si l'administration voulait taxer le revenu de leur fils, alors étudiant, il n'y avait pas de raison de ne pas leur accorder une charge de famille, leur propre revenu étant inférieur au minimum vital et la charge étant financièrement effective. Enfin, les recourants ont persisté à contester l'émolument que leur avait infligé la commission. Cette écriture a été transmise pour information à l'AFC, qui a renoncé à se prononcer.

E. 16

Sur quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. Le litige porte sur l'ICC 2004 et la déductibilité des charges de famille. 3. En application de la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs (RS 642.14 - LHID), le législateur genevois a adopté plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V). Ces lois sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001 et ont eu pour effet de modifier la plupart des dispositions de la LCP. 4. Le calcul de l'impôt s'effectue en deux étapes. Il faut d'abord établir le montant du revenu global net, en déterminant ce qui entre dans le champ de l'impôt, tout en retranchant de cette somme les déductions admises. En second lieu, il faut prendre en compte les limites de la période de référence prévue par la loi (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle Genève Munich 2007, p. 157). 5. L'article 1 LIPP-IV dispose 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. Selon l'article 8 LIPP-IV, pris conjointement avec l'article 25 LPP et l'article 30 des statuts de la CIA, les revenus de l'assurance-invalidité sont directement imposables chez l'ayant droit de la pension d'invalidité, soit, dans le cas particulier, les parents. Cette question n'est plus contestée devant le Tribunal de céans. 6. Reste à déterminer si le fils des contribuables, P_____, majeur en 2004, pouvait être considéré comme étudiant à la fin de la période fiscale, permettant dans ce cas, de reconnaître aux recourants une déduction pour charge de famille. a. En matière de déductions, le législateur genevois a adopté, en application de l'article 9 LHID, la LIPP-V et la LIPP-II. Les déductions sociales, comme la détermination de l'impôt sur le revenu, sont établies d'après la situation existant à la fin de la période fiscale (art. 1 et art. 4 al. 1 LIPP-II). S'agissant de sa durée, les dispositions cantonales sont identiques aux normes fédérales (art. 209 al. 1 et 2 LIFD et art. 63 LHID), de sorte que la date déterminante pour la prise en compte de la taxation annuelle échoit le 31 décembre de chaque année. La caractéristique de ce système, qualifié de postnumerando, dans lequel l'impôt dû pour une année correspond au revenu réalisé durant cette même année, est de fixer une durée déterminée au terme de laquelle la taxation prend nécessairement fin. La conséquence inhérente à ce système est de rendre caduque toute taxation intermédiaire (YERSIN/NOËL, commentaire IFD, ad art. 209, n. 1-6). Il n'en va pas différemment en matière de déductions sociales, qui en vertu de l'article 4 alinéa 1 LIPP-II, doivent être déterminées d'après la situation existant à la fin de la période fiscale. b. La méthode de taxation postnumerando ne peut pas prendre suffisamment en compte les spécificités de chaque cas particulier. Cette méthode a toutefois été plébiscitée par le législateur fédéral par souci de simplification, de clarté et d'équité au vu de la diversité des situations pouvant se présenter (art. 209 al. 1 et 2 LIFD, art. 63 LHID). L'assujettissement annuel constitue ainsi la situation ordinaire prévalant tant au niveau fédéral que cantonal, de laquelle il n'y a pas lieu de s'écarter. Au demeurant, une solution identique existe également en cas de fréquents changements de domicile en Suisse, qui n'engendrent pas autant de fractionnements inférieurs à une année pour le calcul de l'impôt sur le revenu (YERSIN/ NOËL, Commentaire, ad art. 209, n. 5). Partant, c'est à la date du 31 décembre qu'il convient d'apprécier la situation de chaque contribuable. 7. S'agissant du mécanisme de déductions, prévu par l'aLCP, il a été remplacé par un système de rabais d'impôt équivalant à une déduction d'un montant fixe opérée sur l'impôt lui-même (X. OBERSON, *ibid.* p. 156; SJ

2001 II pp. 16-18). La question des déductions sociales est régie par l'article 14 LIPP-V. Selon l'alinéa 5 lettre b de cette disposition, constitue une charge de famille chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas CHF 50'000.-, lorsque celui-ci n'a pas un revenu supérieur à CHF 13'600.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien. Dans le cas d'espèce, P_____ a obtenu sa maturité en juin 2004, soit à 21 ans. L'une des conditions à l'application des dispositions cantonales précitées est qu'il ait été étudiant supérieur au terme de la période fiscale concernée, soit le 31 décembre 2004. A cette date, le fils des contribuables ne répondait pas à cette condition, de sorte que l'article 14 alinéa 5 lettre b LIPP-V n'est pas applicable. 8. Les recourants allèguent que l'école de recrues devrait être considérée comme des études, s'agissant d'"une école où l'on apprend à devenir soldat". a. Suit des études une personne régulièrement inscrite en qualité d'étudiant dans un établissement d'enseignement postobligatoire dispensant une formation supérieure, dont la fréquentation est sanctionnée par un diplôme de fin d'études. Constituent notamment de tels établissements les universités, les hautes écoles spécialisées ou les établissements d'enseignement publics non universitaires dans le domaine médical, artistique ou social (art. 6 et art. 7 de la loi sur l'encouragement aux études - LEE - C 1 20). Tel n'est pas le cas de l'école de recrues. L'argument des recourants doit, à cet égard, être écarté. b. La norme topique de droit cantonal, aux termes de laquelle constitue une charge de famille pour le proche qui pourvoit à leur entretien, toute personne incapable de subvenir à ses besoins et dont la fortune ne dépasse pas CHF 50'000.-, ni le revenu annuel CHF 10'200.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge), est plus restrictive que celle prévalant en droit fédéral. La notion "incapable de subvenir entièrement à ses besoins " a été reprise du texte de l'article 31 alinéa 3 lettre c aLCP, qui prévoyait l'octroi de charges de famille pour les proches nécessiteux. Le tribunal de céans a eu l'occasion de considérer qu'un obstacle administratif, aussi fondé fût-il, ayant pour effet d'empêcher une personne de trouver un emploi, entrer en apprentissage ou poursuivre ses études, ne permettait pas de considérer cette personne comme proche nécessiteux (ATA/230/2002 du 7 mai 2002). c. En conséquence, l'AFC a appliqué correctement les dispositions cantonales en vigueur et a considéré, à juste titre, que P_____, n'étant pas étudiant au 31 décembre 2004, ne pouvait pas constituer une charge de famille pour ses parents. Ce grief doit par conséquent être rejeté. 9. S'agissant de l'émolument de CHF 400.- mis à la charge des recourants par la décision de la CCRICC du 28 avril 2008, le recours sera admis vu la situation financière des intéressés, au bénéfice de l'AI. 10. Au vu de ce qui précède le recours sera partiellement admis. Le Tribunal administratif renoncera, par ailleurs, à la perception d'un émolument pour les mêmes raisons (art. 87 LPA). * * * * *

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