

GE_GERICHTE A/356/2007 vom 23. März 2010

GE Cour de justice, 2010-03-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_356_2007

FR: GE_GERICHTE A/356/2007 du 23 mars 2010

IT: GE_GERICHTE A/356/2007 del 23 marzo 2010

Regeste

IMPÔT; REVENU DÉTERMINANT; ENFANT DU CONJOINT; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) | Recours admis contre le refus de déduire du revenu du contribuable les frais liés à l'entretien des deux enfants de sa concubine, laquelle ne bénéficie d'aucun revenu ni fortune. Dans ces circonstances, force est d'admettre que c'est le contribuable qui subvient entièrement à leurs besoins, pour des raisons objectives, liées à leur jeune âge, ainsi qu'à la situation financière de leur mère et d'eux-mêmes. Ceux-ci doivent être considérés comme des personnes nécessiteuses au sens de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD. | LIFD.9.a11 ; LIFD.212 ; LIFD.213.a11.leta ; LIFD.213.a11.letb

Erwägungen

E. 2

ème section dans la cause Monsieur B_____ contre ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS et ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS EN FAIT 1) Monsieur B_____ est un contribuable genevois. 2) Au 31 décembre 2005, il était célibataire, mais partageait sa vie avec Madame W_____, ressortissante kenyane, arrivée en Suisse le 5 janvier 2004 avec leur fils, WA_____ né en 2003, ainsi qu'avec WB_____, née en 1993, et WC_____, né le 7 mai 1997, enfants d'un premier lit de Mme W_____. 3) M. B_____ et Mme W_____ se sont mariés le 3 mai 2006. Le mariage n'avait pu avoir lieu en 2005, en raison de l'attente de documents officiels du Kenya, légitimant la capacité de Mme W_____ à contracter mariage. 4) La présente cause concerne l'impôt fédéral direct 2005 (ci-après : IFD). 5) Le 28 juin 2006, M. B_____ a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2005. Dans la rubrique état civil, il a indiqué qu'il était marié avec Mme W_____ et qu'il avait à charge trois enfants, soit WA_____, WC_____ et WB_____. 6) Dans sa déclaration fiscale 2005, le contribuable a déduit pour l'IFD les sommes suivantes : - frais professionnels effectifs - frais de repas (rubr. 31.60) : CHF 3'000.- ; - frais professionnels effectifs - frais de déplacement (rubr. 31.61) : CHF 1'500.- ; - frais professionnels effectifs - frais de déplacement (rubr. 31.61) : CHF 1'500.- ; - charges de famille (rubr. 61.20) : CHF 16'800.- (3 enfants à CHF 5'600.-) ; - revenus mobiliers non soumis à l'impôt anticipé (rubr. 14.30) : CHF 575.- ; - cotisation sociale (rubr. 40.10) : CHF 437.- ; - frais de perfectionnement, de reconversion ou de réinsertion (rubr. 41.62) : CHF 80.- ; - assurance maladie de l'épouse (rubr. 51.21) : CHF 2'832.- ; - assurance maladie des enfants (rubr. 51.21) : CHF 2'606.- (cotisation pour 3 enfants) ; - versement bénévole auprès de l'église protestante (rubr. 73.20) : CHF 250.-. 7) Le 8 novembre 2006, l'AFC-GE a notifié au contribuable un bordereau de taxation IFD 2005 de CHF 5'464.-, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 133'000.-. Le contribuable avait été taxé

selon le barème marié. L'AFC-GE, entre autres, n'admettait la déduction pour charges de famille qu'à concurrence de CHF 5'600.-. Elle refusait de prendre en considération les charges afférentes à la concubine du contribuable et aux enfants. Les primes d'assurance maladie avaient été admises à hauteur de CHF 2'200.- et les frais de repas à concurrence de CHF 1'500.-. 8) Le 17 novembre 2006, M. B_____ a élevé réclamation contre ce bordereau. Il contestait le refus de la déduction de ses frais de repas en CHF 1'500.-. De même les charges afférentes à sa concubine et aux enfants de cette dernière devaient être reconnues, ce qui devait autoriser les déductions générales et sociales. Suivant l'art. 9 al. 2 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), il avait une obligation d'entretien à leur égard. Les déductions pour les montants suivants devaient être également admises puisque c'est lui qui s'en était acquittés : - cotisation AVS de Mme W_____ : CHF 437.- ; - déduction des cours de langue française pris par celle-ci : CHF 80.- ; - cotisation d'assurance maladie de celle-ci et de ses enfants : CHF 4'500.- ; - les frais de garde de WB_____ pendant que Mme W_____ suivait ses cours de français : CHF 4'032.- ; - les frais médicaux de Mme W_____ à concurrence de CHF 1'065.- ; - versement bénévole : CHF 250.-. En outre, la déduction qu'il devait être autorisé à faire sur sa fortune devait être augmentée pour tenir compte des charges d'entretien qui devaient lui être reconnues. 9) Le 18 décembre 2006, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. B_____. Conformément à son état-civil (célibataire) au 31 décembre 2005, il ne pouvait prétendre aux déductions, tels que cotisations AVS, frais de perfectionnement, assurance maladie et frais de garde concernant sa future épouse. Les frais de garde étaient admis que pour les familles monoparentales. Les dons effectués aux églises n'étaient pas déductibles sur le plan fédéral. 10) Le 20 janvier 2007, M. B_____ a interjeté auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, devenue depuis le 1 er janvier 2009, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci après : la commission) contre la décision sur réclamation qu'il avait reçue à son retour du Kenya le 15 janvier 2007. Au 31 décembre 2005, son épouse était toujours en attente des documents kenyans attestant de sa capacité de conclure un mariage en Suisse et ils avaient vécu en concubinage. Dès qu'ils les avaient reçus, il avait épousé celle-ci, le 3 mai 2006. Les concubins hétérosexuels, à l'instar des couples homosexuels, devaient pouvoir obtenir la reconnaissance de leur concubinage. L'art. 11 al. 1 LHID le prévoyait. Il avait assumé les frais d'entretien des deux enfants de son épouse plus ceux liés à son fils. Cela devait être reconnu fiscalement par l'admission de déductions générales et sociales en rapport avec ceux-ci. Il avait également assumé le paiement de la totalité des frais du couple. Il avait financé le paiement des cours de français de sa compagne. Ces charges devaient être prises en compte sur le plan fiscal. Dans la mesure où son épouse n'avait pas de revenus, l'AFC-GE ne pouvait affirmer que les déductions des frais et charges sociales étaient à imputer aux concubins sans revenus. Cette façon de procéder n'était pas conforme à l'art. 11 al. 1 LHID et conduisait à une imposition spoliatrice. 11) Le 25 juillet 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Le contribuable, en 2005, ne pouvait pas déduire de charges de familles et de frais d'entretien pour les deux enfants de sa compagne, dès lors qu'il vivait en union libre avec celle-ci et les deux enfants, nés avant leur rencontre. N'ayant juridiquement aucun lien de filiation avec ceux-ci, le recourant ne pouvait prétendre à une quelconque déduction en relation avec ces frais. Au demeurant, le contribuable n'amenait aucune preuve du paiement de l'internat de la fille aînée de son épouse. Concernant les déductions fiscales relatives à sa compagne, l'art. 9 al. 1 LIFD ne prévoyait pas que l'on ajoute les revenus et les

déductions d'un concubin à ceux de l'autre. A contrario, ceux-ci ne pouvaient être pris en compte dans le cadre de la détermination de l'assiette fiscale de l'autre concubin. De ce fait, les frais de cours, les primes d'assurance et les frais médicaux de la compagne du contribuable ne pouvaient être déduits de ses revenus. Celle-ci ne pouvait en outre être considérée comme une personne à charge, les conditions de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD n'étant pas réalisées. Il n'était en effet pas établi que l'intéressée soit incapable d'exercer une activité lucrative, qu'elle soit sans ressources et que le contribuable pourvoie à son entretien entièrement ou pour une partie essentielle, même si la jurisprudence avait précisé que le droit à la déduction sociale pour personne nécessiteuse était envisageable en principe dans le cadre du concubinage. L'AFC-GE avait tout de même admis un montant de CHF 1'500.- revendiqué par le contribuable au titre d'indemnités de travail en équipe et repas et également octroyé une charge de famille entière pour le fils du contribuable. 12) Le 24 septembre 2008, sur requête de la commission, l'AFC-GE a précisé que pour la déduction des primes d'assurance maladie et des frais de garde relatifs à WB _____, elle avait admis la somme de CHF 2'200.- en application des art. 212 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 6 de l'ordonnance sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôts fédéral direct (OPFr - RS 642.119.2), soit CHF 1'500.- pour le contribuable et CHF 700.- pour l'enfant WA _____. Concernant les frais de garde relatifs à ce dernier, ils ne concernaient que l'imposition cantonale. 13) Par décision du 10 décembre 2008, la commission a admis partiellement le recours. Elle a accepté la prise en charge des frais de repas du contribuable. Elle a refusé de reconnaître au recourant un droit à revendiquer l'octroi de deux charges de famille pour WB _____ et WC _____ (appelé faussement WA _____ dans la décision en question). En effet, le recourant n'avait aucun lien de filiation avec eux et aucune obligation de les entretenir. Elle a refusé la prise en compte des montants payés pour les cotisations d'assurance maladie, ceci pour les mêmes motifs. Le montant maximal de la déduction sociale dont M. B _____ pouvait se prévaloir était de CHF 2'200.-, pour lui-même et son enfant WA _____. Le droit de faire valoir une déduction de CHF 4'032.- au titre de frais de garde des enfants, n'était pas reconnu, ces frais n'entrant pas dans les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu selon le droit fiscal harmonisé ni dans la liste exhaustive des déductions générales de l'art. 9 al. 2 LHID. La même solution prévalait pour les autres charges, dont le contribuable demandait la déduction, et qui étaient liées à la personne de sa compagne. 14) Le 3 février 2009, M. B _____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée qu'il avait reçue le 5 janvier 2009. Il conclut à son annulation et au renvoi du dossier à l'autorité de taxation pour une décision conforme aux dispositions des art. 11 al. 1 LHID et 36 al. 2 LIFD quant aux barèmes applicables et aux déductions des charges pour couple, tant pour les dépenses que pour les déductions sociales et la reconnaissance de la déduction des frais de repas. Il reprenait l'argumentation qu'il avait développée devant la commission. Il avait été seul à prendre en charge la totalité des frais d'entretien du couple et de tous les enfants. Ce fait devait être reconnu fiscalement à Genève et l'AFC-GE devait se conformer aux dispositions précitées. 15) Le 9 avril 2009, l'AFC-GE a répondu au recours. Elle conclut à son rejet. Les déductions sociales et les barèmes étaient déterminés d'après la situation, notamment celle du contribuable, existant à la fin de la période fiscale, soit au 31 décembre 2005 de l'année de taxation. Si l'AFC-GE recherchait d'office les faits déterminants desquels résultait l'obligation de payer une contribution, il appartenait au contribuable de prouver les faits qui étaient de nature à supprimer cette obligation ou à en

réduire la quotité. En l'occurrence, M. B_____ n'étant pas marié avec Mme W_____ en 2005, c'était à juste titre que l'AFC-GE n'avait pas pris en compte les frais inhérents à l'entretien de celle-ci et de ses deux premiers enfants. Pour le surplus, la déductibilité des frais de garde de l'enfant WA_____ n'était pas admise en IFD conformément à la jurisprudence. Finalement, Mme W_____ n'était ni une personne à charge, ni une personne nécessiteuse, soit incapable d'exercer une activité professionnelle. 16) Le 28 avril 2009, la commission a transmis son dossier au Tribunal administratif. Elle persistait dans les considérants et les dispositifs de sa décision. 17) Le 19 mai 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours. Sa position concordait avec celle de l'AFC-GE. 18) Le juge ayant averti les parties que la cause était gardée à juger, sauf requête d'autres actes d'instruction à formuler d'ici au 15 juin 2009, le recourant a encore écrit un courrier daté de ce jour-là dans lequel il a persisté dans son argumentation, insistant sur l'aspect arbitraire et injuste de la taxation alors qu'il avait pris en charge les frais d'entretien de celle qui était devenue son épouse et de ses deux enfants.

EN DROIT 1) Interjeté en temps utile et en la forme prescrite auprès de 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. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art 57A à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, par renvoi de l'art. 87 LPFisc). 2) A ce stade du contentieux, reste litigieux le droit du recourant de faire déduire de son revenu imposable : - une déduction sociale et des frais liés à l'entretien de sa compagne (cotisations d'assurance maladie, cotisations sociales, frais de cours) ; - une déduction sociale pour l'entretien de chacun des deux enfants de sa compagne ; - des frais liés à l'entretien de ces deux enfants (cotisations d'assurance maladie) ; - des frais de garde de son fils pendant la durée des cours de français que suivait sa mère ; 3) Selon l'art. 9 al. 1 LIFD dont la teneur n'a pas été modifiée par la nouvelle entrée en vigueur le 1 er janvier 2007 à la suite de celle de la loi sur le partenariat du 18 juin 2004 (LPart - RS 211.231) qui concerne les partenaires enregistrés, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quelque soit le régime matrimonial. Il en ressort que seuls les couples mariés font l'objet d'une imposition commune (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, ad art. 9 ch. 3 p. 136). A contrario, les personnes vivant en concubinage font l'objet d'une procédure de taxation séparée au cours de laquelle chacun d'entre eux font valoir les éléments de taxation le concernant. L'art. 11 al. 1 LHID dont se prévaut le recourant ne trouve pas application directe dans la présente espèce. La LHID est une loi cadre s'adressant au canton et fixant les principes que leurs législations fiscales doivent respecter, dans un but de coordination des systèmes mais non une uniformisation (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, n° 14 p. 21). 4) Le canton de Genève ayant adopté un système de taxation post numerando au sens de l'art. 41 LIFD, la question des déductions autorisées en matière d'IFD est réglée par les art. 212 et ss LIFD. 5) Au terme de l'art. 209 al. 2 LIFD, la période fiscale correspond à l'année civile. La date déterminante pour juger de la situation des contribuables étant celle au 31 décembre de chaque année, s'agissant notamment des déductions qu'ils peuvent faire valoir (art. 35 al. 2 et 213 al. 2 LIFD), la doctrine ne connaissant pas d'exception à ce système (ATA/932/2004 du 30 novembre 2004). 6) Les déductions générales qu'un contribuable peut faire valoir en lien avec son entretien et celui de ses proches sont énoncées à l'art. 212 al. 1 LIFD. Sont ainsi déductibles les versements, primes et cotisations d'assurance vie, d'assurance maladie, certaines primes d'assurance accident ainsi que les autres frais énoncés à l'art. 33 LIFD, par renvoi de l'art. 212 al. 3 LIFD, notamment les frais médicaux

et les intérêts des capitaux d'épargne du contribuable. Sont également déductibles les mêmes frais pour les personnes à l'entretien desquelles il pourvoit, ceci à concurrence d'un montant maximal de CHF 2'400.- pour les contribuables mariés et de CHF 1'300.- pour les autres. A teneur de l'art. 212 al. 1 LIFD, peuvent ainsi être déduits du revenu déclaré, les montants relatifs aux postes précités concernant les époux : - les enfants ou les personnes nécessiteuses pour lesquels le contribuable peut faire valoir une déduction sociale selon l'art. 213 al. 1 let. a ou b LIFD. 7) L'art. 213 LIFD permet au contribuable de déduire de son revenu net un montant à titre de déduction sociale : - aux époux lorsqu'ils vivent en ménage commun (art. 213 al. 1 let. c LIFD) ; - pour chaque enfant mineur, ou exerçant un apprentissage ou des études dont il assure l'entretien (art. 213 al. 1 let. a LIFD). Le droit à la déduction implique cependant un lien de filiation établi (Arrêt du Tribunal fédéral 2A 37/2006, consid. 3.3 ; D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit. ad. art. 213 n o 9, p. 1679). - pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit. Cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse ou pour les enfants déjà au bénéfice d'une déduction sociale (art. 213 al. 1 let. b LIFD). Il doit s'agir d'une personne nécessiteuse, soit d'une personne dont la capacité contributive est amoindrie (D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit. n o 30). Se trouve dans une telle situation, une personne qui, pour des raisons objectives, est dans l'impossibilité, de manière totale ou partielle, d'exercer une activité lucrative et qui n'aurait aucune autre source de revenus ou de fortune. En revanche, ne se trouve pas dans une telle situation, une personne soutenue, qui renonce librement et sans motif à l'obtention d'un revenu suffisant (D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit. n o 33, p. 1680 et doctrine citée). Pour pouvoir bénéficier de la déduction sociale, le contribuable doit fournir une prestation gratuite à la personne nécessiteuse. Tel n'est pas le cas lorsque la personne assistée vit chez le contribuable et participe à l'entretien de son ménage notamment dans le cadre d'une relation de concubinage (D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit. ad. art. 213 n o 38, p. 1687). En ce qui concerne l'insuffisance de revenus d'un enfant mineur, celle-ci doit être appréciée au regard de la situation financière de ses parents qui sont tenus de pourvoir à son entretien. Ainsi, le contribuable qui a accueilli sous son toit l'enfant issu d'une union précédente de sa compagne et qui en assume l'entretien peut se voir accorder une déduction pour une personne nécessiteuse, s'il soutient effectivement l'enfant (D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit. ad. art. 213 n o 44, p. 1689). C'est à l'aune de ces règles que doivent être examinées les différentes déductions que le recourant considère avoir le droit de faire valoir. Déduction sociale et déduction de frais liés à l'entretien de la compagne du recourant 8) Au 31 décembre 2005, M. B_____ n'était pas marié, si bien qu'avec sa compagne, il a fait l'objet pour l'exercice fiscal 2005, d'une taxation séparée (art. 9 al. 1 LIFD). Il s'ensuit qu'aucun montant ne peut être déduit à titre de déduction sociale par le recourant pour l'entretien de sa compagne, ce cas n'étant pas prévu par l'art. 213 LIFD. S'agissant des déductions générales, conformément à l'art. 212 al. 1 LIFD, c'est la compagne du recourant, et elle seule, qui étant taxée séparément, peut déduire, dans sa déclaration fiscale, les primes d'assurance qu'elle paie, même si c'est son compagnon qui s'en est acquitté. Il en va de même de la non-admission des autres frais pris en charge par le recourant en faveur de sa compagne, comme les cotisations sociales et les frais d'écolage. Cette solution s'impose car la compagne du contribuable ne peut pas non plus être considérée comme une personne nécessiteuse dont le recourant aurait la charge, au sens de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD. Selon les explications du recourant, si elle ne réalise pas de revenu, c'est en raison de leurs options de vie et non pas d'un critère objectif, telle une impossibilité de travailler pour

des raisons de santé. En outre, selon les critères retenus par la doctrine qui ont été rappelés précédemment, les prestations d'entretien fournies par le recourant ne sont pas, sous l'angle fiscal, des prestations gratuites puisqu'elles peuvent être considérées comme représentant la contrepartie des soins que sa compagne apporte au ménage. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE n'a pas admis que le recourant puisse déduire les primes d'assurance et les autres frais dont il dit s'être acquitté en sa faveur. Déductions sociales pour l'entretien de chacun des deux enfants de la compagne du recourant 9) Concernant les deux enfants d'un premier lit de la compagne du recourant, il n'est pas contesté que l'autorité parentale sur ceux-ci appartient à leur mère et que le recourant n'a aucun lien de filiation avec eux. Le recourant n'a donc pas droit à une déduction sociale fondée sur l'art. 213 al. 1 let. a LIFD. En revanche, il est admis que ces deux enfants vivent avec le contribuable et qu'ils ne sont au bénéfice d'aucun revenu ou fortune puisque leur mère est exemptée de tout paiement d'impôt. Dans ces circonstances, on doit retenir que c'est le contribuable qui subvient entièrement à leurs besoins, pour des raisons objectives, liées à leur jeune âge, à leur impossibilité de réaliser un revenu ainsi qu'à l'absence de fortune de leur mère et d'eux-mêmes. L'expérience de la vie montre que l'entretien d'un enfant de l'âge de ceux-ci, soit de 12 et 8 ans, est plus élevé que le montant de CHF 5'600.- qui était déductible déductible en 2005 (art. 7 let. a OPFr). De ce fait, chacun d'entre eux doit être considéré comme une personne nécessiteuse au sens de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD pour laquelle le recourant doit se voir reconnaître le droit de déduire les montants prévus à l'art. 212 LIFD après adaptation selon l'art. 6 OPFr. Cette solution n'est pas contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral citée par l'intimée (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.37/2006 du 1er septembre 2006). En effet, cet arrêt ne traite pas directement de cette problématique mais de celle de savoir si un contribuable, débiteur d'aliment, a le droit de faire déduire un montant de contribution alimentaire supérieur à celui prévu dans le jugement fixant la pension alimentaire qu'il doit verser. Le recours sera admis sur ce point. Déductions des cotisations d'assurance maladie pour chacun des deux enfants de la compagne du recourant 10) Les deux enfants de la compagne du recourant étant des personnes nécessiteuses au sens de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD, le recourant a droit à la déduction des cotisations d'assurance maladie qu'il paie pour ceux-ci à concurrence du montant global reconnu par la loi, conformément à l'art. 212 al. 1 LIFD, après adaptation de l'art. 7 OPFr. Déduction des frais de garde du fils du recourant et de sa compagne pendant les cours de français de cette dernière 11) Aucune disposition de la LIFD ne permettant la déduction des frais occasionnés par la garde des enfants, une telle déduction n'est pas possible conformément à ce que le tribunal de céans a déjà jugé (ATA/461/2007 du 9 octobre 2007). 12) Le recours sera partiellement admis. Un émoulement de CHF 500.- sera mis à la charge, conjointe et solidaire, de l'AFC-GE et de l'AFC-CH. Aucune indemnité ne sera allouée au recourant qui agit en personne et n'y conclut pas (art. 87 LPA). * * * * *

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