

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2858/2023 ICCIFD

JTAPI/218/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 11 mars 2024

dans la cause

Madame A _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2021, en particulier l'imposition des rentes AVS/AI et LPP perçues par la recourante pour ses deux filles B _____ et C _____ nées respectivement le _____ 2000 et le _____ 2002.
2. Selon sa déclaration fiscale 2021, Madame A _____ (ci-après : la contribuable ou la recourante), née le _____ 1971, est divorcée et au bénéfice de l'assurance-invalidité (AI).
3. Par lettre datée du 16 février 2022, annexée à sa déclaration d'impôt, elle a indiqué que ses filles étaient majeures, n'habitaient pas avec elle et ne pouvaient pas être déclarées comme enfants à charge. Les rentes de la prévoyance professionnelle et de l'AI pour ses deux filles étaient imposables auprès d'elles.

La contribuable a également remis en annexe une attestation de l'OCAS adressée à son nom, mentionnant les rentes mensuelles AI versées pour elle et ses deux filles, ainsi qu'une attestation de prestations LPP, également adressée à son nom, mentionnant les rentes trimestrielles d'invalidité versées pour elle et ses deux filles.

4. Par bordereaux de taxation du 4 août 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'ICC 2021 de la contribuable à CHF 7'843.25 sur la base d'un revenu imposable de CHF 53'216.- et d'une fortune imposable nulle. Calculé sur un revenu imposable de CHF 63'200.-, l'IFD 2021 s'est élevé à CHF 819.75.-.

Selon les avis de taxation joints à ces bordereaux, les rentes AI et LPP reçues pour ses filles étaient incluses dans sa taxation, au motif que « les rentes complémentaires enfants sont imposables chez l'ayant droit ».

5. Par lettre du 8 août 2022, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation ICC/IFD 2021. Les rentes pour ses deux filles étaient taxées chez elle, alors qu'elle ne pouvait déduire aucune charge les concernant en contrepartie. Ses revenus couvrant tout juste le minimum vital, elle n'avait pas d'argent pour payer de telles sommes d'impôts.
6. Par deux décisions du 1^{er} septembre 2023, l'AFC-GE a rejeté la réclamation concernant l'ICC 2021 pour les motifs suivants :

« Les charges de famille pour vos deux filles C _____ ainsi que B _____ ne peuvent être admises (code 61.25) car celles-ci ne constituent pas une charge de famille au sens de l'art. 39 al. 2 let. b et/ou c de la loi sur l'imposition des personnes physiques [du 27 septembre 2009 – LIPP – D 3 08]. En effet, leur revenu brut total pour l'année fiscale 2021 dépasse la limite admise de CHF 23'335.- pour l'attribution de la charge. Par analogie à la charge de famille non admise, les déductions afférentes à vos filles (assurance maladie, frais médicaux, déduction sociale sur la fortune) ne peuvent vous être accordées ».

En revanche, concernant l'IFD 2021, l'AFC-GE a remis à la contribuable un bordereau rectificatif lui accordant la déduction de deux charges de famille. L'IFD 2021 s'élevait désormais à CHF 413.20 sur la base d'un revenu imposable de CHF 48'800.-.

7. Par courrier daté du 9 septembre 2023, reçu par l'AFC-GE le 12 septembre 2023, qui l'a considéré comme une nouvelle réclamation, la contribuable a demandé à cette dernière de bien vouloir imposer ses enfants sur les rentes AI et LPP qui leur revenaient, chacune de ses filles ayant son domicile et étant taxée de manière indépendante. Si cela n'était pas possible, elle sollicitait subsidiairement l'annulation de ses impôts ICC/IFD 2021, compte tenu de sa situation financière précaire.
8. Par acte du 11 septembre 2023, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre la décision sur réclamation du 1^{er} septembre 2023, en reprenant le même contenu que celui de sa lettre à l'AFC-GE du 9 septembre 2023.
9. Par deux décisions du 14 septembre 2023, l'AFC-GE a maintenu inchangées les taxations ICC et IFD 2021 en expliquant notamment ce qui suit :

« Nous ne pouvons entrer en matière sur les objets de votre réclamation. En effet, la rente complémentaire pour enfant constitue une prestation accessoire à la rente de l'assuré et, en tant que prétention purement dérivée de la prestation principale, elle en suit le sort juridique « comme son ombre », donc elle est imposable chez l'ayant droit juridique, donc vous-même. Par conséquent, les deux rentes complémentaires enfant demeurent imposables dans votre for fiscal quand bien même vous les reversez directement à vos filles majeures et indépendantes (pas de ménage commun) ».

Pour l'IFD 2021, les charges de famille pour ses deux filles étaient déjà admises depuis la réclamation du 8 août 2022.

Pour l'ICC 2021, comme indiqué dans la décision sur réclamation du 1^{er} septembre 2023, les deux charges de famille ne pouvaient pas être admises, étant donné que le revenu brut de chacune de ses filles dépassait la limite de CHF 23'335.-.

En outre, en vertu du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, la contribuable ne pouvait pas se prévaloir d'une erreur de taxation de l'AFC-GE lors des taxations précédentes ou ultérieures. C'était à tort que les rentes complémentaires enfant avaient été imposées chez ses filles durant les années 2020 pour C_____ et pour B_____ en 2022.

10. Par courrier du 25 septembre 2023, la contribuable a remis au tribunal une copie des décisions de l'AFC-GE du 14 septembre 2023 ainsi que de sa lettre à cette dernière du 25 septembre 2023, indiquant que ses revenus ne lui permettaient pas de s'acquitter de ses impôts ICC/IFD 2021 et sollicitant leur annulation.

11. Dans sa réponse du 14 novembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Les décisions du 14 septembre 2023 devaient être interprétées comme une explication complémentaire aux premières décisions sur réclamation du 1^{er} septembre 2023. Sur le fond, le Tribunal fédéral avait rappelé les principes en matière d'imposition des rentes AVS/AI et LPP. Celles-ci étaient imposées auprès du bénéficiaire de la rente principale, cela indépendamment du fait que ces rentes étaient ensuite transférées à l'enfant en vertu d'une obligation du droit de la famille. Cela étant, depuis 2011, l'art. 71^{ter} du Règlement sur l'assurance-vieillesse et survivants du 31 octobre 1947 (RAVS – RS 831.101) permettait à l'enfant majeur de demander que la rente AVS/AI lui soit versée directement. Cette possibilité ne s'appliquait pas à la rente LPP. En l'occurrence, il n'était pas démontré que les rentes étaient versées directement à ses filles.

Ainsi pour l'ICC, les rentes AVS/AI et LPP étaient imposables auprès de la recourante et les charges de famille étaient refusées dans la mesure où les revenus de ses filles dépassaient le seuil de revenu.

S'agissant de l'IFD, les rentes AVS/AI et LPP étaient également imposables auprès de la recourante, mais les charges de famille et les primes d'assurance maladie étaient admises en déduction, de sorte que le recours était a priori sans objet pour le volet IFD.

12. Par courrier de réplique du 20 novembre 2023, la recourante a remis au tribunal deux attestations de paiement signées par ses filles, lesquelles confirmaient avoir reçu les rentes l'AFC/AI et LPP en 2021. Elle a également annexé les attestations de l'OCAS et de la Fondation institution supplétive LPP relatives aux rentes versées par ces deux institutions en 2021 à la recourante.

Elle a persisté à soutenir que les rentes pour ses filles devaient être imposées auprès de ces dernières.

13. Dans sa duplique du 28 novembre 2023, l'AFC-GE a maintenu intégralement les conclusions de sa réponse du 14 novembre 2023. Les rentes litigieuses n'étaient manifestement pas directement versées aux enfants majeurs, mais bien à la recourante, comme cela ressortait des attestations produites par cette dernière. Les attestations signées par ses deux filles ne démontraient pas le contraire.
14. Par courrier du 1^{er} décembre 2023, la recourante a versé à la procédure les décisions du service des prestations complémentaires (ci-après : SPC), afin de démontrer que les prestations complémentaires étaient versées séparément à elle et à ses des filles.
15. Par courriers des 2 et 6 décembre 2023, la recourante a remis au tribunal une lettre qu'elle avait envoyée au SPC, ainsi que la réponse de ce service indiquant que ses filles ne faisaient pas partie de son dossier de prestations complémentaires.

DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

Comme l'explique l'autorité intimée, les décisions qu'elle a émises le 14 septembre 2023 avaient pour but de permettre à la contribuable de mieux comprendre sa taxation. Il convient de considérer que cela n'a pas d'incidence sur l'issue du présent litige.

3. La recourante conteste devoir être imposée sur les rentes d'invalidité perçues de l'AVS/AI et de la prévoyance professionnelle (LPP) pour ses deux filles majeures. Elle estime que ces prestations doivent être taxées auprès de ces dernières.

4. Aux termes des art. 22 al. 1 LIFD et 25 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), sont imposables tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants, de l'assurance-invalidité ainsi que tous ceux provenant d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital et le remboursement des versements, primes et cotisations.

5. Les personnes auxquelles une rente de vieillesse a été allouée ont droit à une rente pour chacun des enfants qui, au décès de ces personnes, auraient droit à une rente d'orphelin (art. 22^{ter} al. 1 1^{ère} phr. de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants du 20 décembre 1946 - LAVS - RS 831.10).

6. Les bénéficiaires d'une rente de vieillesse ont droit à une rente complémentaire pour chaque enfant qui, à leur décès, aurait droit à une rente d'orphelin ; le montant de la rente pour enfant équivaut à celui de la rente d'orphelin (art. 17 al. 1 de la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 25 juin 1982 - LPP - RS 831.40).

7. Les hommes et les femmes qui peuvent prétendre une rente d'invalidité ont droit à une rente pour chacun des enfants qui, au décès de ces personnes, auraient droit à la rente d'orphelin de l'assurance-vieillesse et survivants (art. 35 al. 1 de la loi fédérale sur l'assurance-invalidité du 19 juin 1959 - LAI - 831.20)

8. Les bénéficiaires d'une rente d'invalidité ont droit à une rente complémentaire pour chaque enfant qui, à leur décès, aurait droit à une rente d'orphelin ; le montant de la rente équivaut à celui de la rente d'orphelin. La rente pour enfant est calculée selon les mêmes règles que la rente d'invalidité (art. 25 al. 1 LPP).

9. Le Tribunal fédéral a déduit de l'art. 22^{ter} al. 1 LAVS que les rentes pour enfants doivent être imposées auprès du bénéficiaire de la rente, et ce indépendamment du

fait que la rente soit transférée à un enfant, que ce transfert soit fondé sur une obligation correspondante relevant du droit de la famille ou qu'il soit volontaire (arrêts 2C_139/2022 du 31 août 2022 consid. 3.3.1 ; 2C_164/2007 du 17 octobre 2007 consid. 2.5 ; 2A.536/2001 consid. 3.1 pour une rente d'enfant d'invalidé).

10. En l'espèce, les rentes AI et LPP litigieuses ont été versées à la recourante elle-même. Dès lors, conformément à la jurisprudence exposée-ci dessus, la contribuable est redevable des impôts y relatifs. Il importe peu qu'elle ait reversé ces rentes à ses filles, qui ne vivaient pas avec elle.

En outre, l'AFC-GE ayant indiqué, sans être contredite par la recourante, que les revenus de chacune des deux filles dépassaient la limite de CHF 23'335.-, la déduction des charges de famille pour l'ICC ne peut pas être admise.

En revanche, l'AFC-GE ayant admis la déduction de deux charges de famille pour l'IFD dans le bordereau du 1^{er} septembre 2023, ce point n'est pas litigieux.

Par ailleurs, il y a lieu de rappeler qu'en vertu des principes d'étanchéité des exercices fiscaux et de périodicité de l'impôt, l'autorité fiscale n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; si tel était le cas, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_461/2021 du 19 janvier 2022 consid. 5.1 ; 2C_181/2020 du 10 août 2020 consid. 6).

11. En conséquence, le recours sera entièrement rejeté.
12. Si, comme elle l'allègue, la recourante n'était pas en mesure de s'acquitter du paiement de ses impôts, il lui est loisible de solliciter des facilités de paiement au sens de l'art. 35 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18).
13. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument réduit exceptionnellement à CHF 500.-, compte tenu de sa situation financière difficile. Cet émolument est couvert par l'avance de frais de CHF 700.- versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera restitué.
14. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 11 septembre 2023 par Madame A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale des 1er et 14 septembre 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante un émolument réduit de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. ordonne la restitution à la recourante du solde de l'avance de frais de CHF 200.- ;
5. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
6. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Laurence DEMATRAZ et Stéphane TANNER, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
La présidente
Sophie CORNIOLEY BERGER

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière