

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1658/2023 ICCIFD

JTAPI/508/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 27 mai 2024

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. La présente cause a trait aux impôts 2020 et 2021 de Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant).
2. Par un jugement du _____ 2007, le tribunal de première instance de Genève avait prononcé le divorce du contribuable et attribué à son ex-épouse l'autorité parentale et la garde sur leurs enfants B_____, née le _____ 2001 et C_____, _____ 2003. Le recourant se voyait réserver un large droit de visite et devait verser en mains de la mère une contribution d'entretien s'élevant à CHF 1'200.- par mois à partir de 15 ans et, jusqu'à l'âge de 25 ans, pour autant que l'enfant poursuive des études ou une formation professionnelle.
3. Dans ses déclarations fiscales 2020 et 2021, établies, respectivement, le 15 août et le 12 septembre 2022, le contribuable s'est prévalu de la déduction de 1.5 charges de famille pour ses filles. Dans les annexes G1 de sa déclaration, il répondait "oui" à l'information requise de savoir s'il fait ménage commun et assure pour l'essentiel l'entretien des charges de famille revendiquées.
4. Dans les bordereaux IFD et ICC 2020, émis, respectivement, le 9 novembre et le 8 décembre 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) n'a admis la déduction d'aucune charge de famille.
5. Par un message iContact du 20 décembre 2022, le contribuable a demandé que les charges de famille déclarées soient prises en compte. Il explique que, pendant les années 2020 et 2021, sa fille aînée avait vécu une semaine sur deux chez lui et sa fille cadette 100% à son domicile, raison pour laquelle, il avait déclaré une demi-charge pour la première et une charge complète pour la deuxième. Il demandait si un courrier de la mère confirmant ses dires pouvait permettre la rectification de ses taxations ou quels autres documents pourraient être utiles.
6. Dans sa réponse par voie informatique du 6 janvier 2023, l'AFC-GE a indiqué que son message était considéré comme une réclamation contre les taxations 2020 et 2021 et que celles-ci feraient l'objet ultérieurement d'une instruction.
7. Répondant à une demande de renseignements du 16 février 2023 portant sur la période 2020, le contribuable a transmis par e-démarches la copie de son jugement de divorce. Dans un courrier d'accompagnement, le contribuable a indiqué avoir établi ses déclarations fiscales en respectant la réalité des faits. Sa fille aînée avait passé une semaine sur deux chez lui et chez sa mère jusqu'en février 2022, date à laquelle elle avait emménagé dans son propre domicile avec son compagnon. Pour elle, une demi-charge de famille avait été mentionnée dans les déclarations. S'agissant de sa fille cadette, il ne s'agit pas d'une garde partagée, mais exclusive à son propre domicile, suite à un départ conflictuel de chez sa mère en août 2019, raison pour laquelle, une charge de famille complète était revendiquée. Le contribuable indiquait que les changements d'adresse et d'autorité parentale n'avaient pas été effectués en raison de la situation conflictuelle et des frais

importants qui en auraient découlés. Il soulignait n'avoir reçu aucune pension pour l'entretien de sa fille cadette et avoir récupéré depuis novembre 2022 les allocations familiales, soulignant enfin que les factures d'assurance lui sont désormais directement adressées.

8. En revanche, le contribuable n'a pas répondu à l'autre demande de renseignements du 27 février 2023 portant sur la période fiscale 2021 lui demandant les justificatifs de la pension alimentaire versée avec le détail des montants par personne.
9. Par des décisions du 11 avril 2023, l'AFC-GE a maintenu ses taxations au motif que, selon les informations de l'Office cantonal de la population et des migrations (OCPM), ses filles ne sont pas domiciliées à son domicile au 31 décembre de chacune des périodes fiscales, si bien qu'aucune charge ne pouvait être accordée.
10. Contre ces décisions, le contribuable a formé un recours devant le tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) par un pli porté du 12 mai 2023. Se référant à sa lettre explicative résumée ci-dessus, il demandait que sa taxation soit corrigée et prenne en compte la réalité des faits. En annexe à son recours, il produisait notamment la copie d'ordres permanent de CHF 200.- en faveur de sa fille aînée et CHF 300.- en faveur de sa fille cadette.
11. Se référant à un entretien téléphonique, le recourant a fait parvenir à l'AFC-GE en annexe à un courrier du 27 juin 2023, les extraits de son compte auprès de PostFinance justifiant les virements en faveur de chacune de ses filles. Il se référait à des calculs effectués à l'aide du logiciel GeTax tenant compte de la déduction de d'une demi-charge pour son aînée et d'une pension justifiée pour sa cadette, ce qui permettait d'épargner une procédure longue et fastidieuse.
12. Le 7 juin 2023, l'AFC-GE a informé le tribunal que le dossier était en voie de retrait.
13. Le 14 juillet 2023, elle a fait parvenir au recourant des bordereaux rectificatifs datés du 10 juillet 2023, dans lesquels était admis la déduction d'une pension alimentaire de CHF 3'710.- en 2020 et CHF 3'300.- en 2021, ainsi que la déduction d'une demi-charge de famille pour l'ICC 2020 et 2021. Aucune charge n'était accordée pour l'IFD 2020 et 2021.
14. Répondant à un courrier du tribunal, le recourant a, dans un courrier du 1^{er} août 2023, demandé un délai de réflexion de quelques jours sur le maintien ou le retrait de son recours. Il indiquait qu'un accord satisfaisant n'avait pas encore été trouvé.
15. Le 25 août 2023, l'AFC-GE a indiqué au recourant que, après avoir réexaminé son dossier, elle était entrée en matière pour l'octroi d'une demi-charge de famille supplémentaire concernant sa fille cadette pour l'ICC 2021. Elle joignait un nouveau bordereau rectificatif daté du même jour qui admettait, outre la pension alimentaire de CHF 3'300.-, la déduction de deux demi-charges de famille. L'AFC-GE indiquait que les bordereaux IFD 2020 et 2021 et ICC 2020 notifiés le 14 juillet 2023 étaient maintenus.

16. Par un courrier adressé au tribunal le 18 septembre 2023, le recourant a indiqué que sa contestation était toujours d'actualité et que, après plusieurs échanges et négociations, il n'avait pas d'autre choix que de poursuivre la procédure. Même s'il appréciait les efforts fournis par l'AFC-GE et la cordialité des échanges, il regrettait qu'un accord n'avait pas été trouvé. Il indiquait de manière nouvelle que, dans la détermination du revenu provenant de son activité indépendante de professeur de judo, la déduction du loyer avait été corrigée. Il demandait la prise en compte de l'intégralité du montant déclaré figurant dans sa comptabilité. En ce qui concerne les charges de famille, il demandait une taxation conforme à la réalité soit établie, à savoir la prise en compte de la déduction d'une demi-charge de famille pour sa fille aînée et une charge entière pour sa fille cadette.
17. Dans sa réponse du 31 octobre 2023, l'AFC-GE conclut à l'irrecevabilité des conclusions nouvelles formées le 18 septembre 2023 et au rejet du recours, pour le surplus, se référant aux avis de taxation rectificatifs des 14 juillet et 25 août 2023. En ce qui concerne la déduction d'une demi-charge de famille pour la fille aînée, celle-ci a été admise pour l'ICC, ce qui rendait le recours sans objet. Pour l'IFD, le montant justifié de la contribution à son entretien étant inférieur à CHF 6'500.-, aucune déduction ne pouvait être accordée. En ce qui concerne la fille cadette, l'AFC-GE indiquait que le recourant ne détenait pas l'autorité parentale sur elle et que, d'après les pièces produites sous le couvert du secret fiscal, elle faisait ménage commun avec sa mère. Seule la déduction des contributions d'entretien versées jusqu'à la majorité pouvait être admises et une demi-charge pour l'ICC uniquement en 2021, puisqu'elle était devenue majeure à la fin de cette année.
18. A cette écriture, étaient notamment annexées plusieurs pièces produites sous le couvert du secret fiscal. Il s'agit en premier lieu d'extraits des registres de l'OCMP qui, pour l'aînée, mentionnent un domicile chez sa mère jusqu'au 16 février 2022, date de l'annonce d'un changement d'adresse correspondant aux indications du recourant. Quant à la cadette, elle était domiciliée chez sa mère jusqu'au 21 juin 2022, date à partir de laquelle elle est domiciliée chez son père. Les déclarations déposées par l'aînée pour les années 2020 et 2021 mentionnent l'adresse de sa mère. Dans les observations de la déclaration 2020, elle a mentionné être à la charge de sa mère et son beau-père. Les mêmes indications figurent dans la déclaration 2021 de la cadette. Enfin, les taxations de leur mère admettent la déduction de plusieurs charges de famille, sans qu'il ne soit possible au tribunal de déterminer à quels enfants elles sont liées. Aucune contribution d'entretien ne figure dans le revenu imposable.

EN 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 de des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Conformément à l'art. 16 al. 1 1 phr. LPA, ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés, ni même restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (ATA/587/2009 du 10 novembre 2009 ; SJ 1989 p. 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/587/2009 précité ; SJ 2000 I 22, consid. 2 p. 23 s. et les références citées).

Il découle de l'interprétation de ce principe que, de jurisprudence constante, les conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/751/2013 du 12.11.2013 et réf.).

4. Pour cette raison, le tribunal n'entrera pas en matière sur les conclusions formées nouvellement par le recourant dans son écriture du 18 septembre 2023 demandant la correction du loyer déductible dans la détermination du revenu de son activité indépendante. Ne seront dès lors examinées que les conclusions prises dans son recours tendant à la déduction de charges de famille pour ses enfants.
5. Dans le domaine fiscal, il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 143 II 661 consid. 7.2 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1087/2018 du 29 juillet 2019 consid. 4.1). 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 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5).
6. En l'espèce, le recourant n'a produit aucun document attestant ses allégations, par exemple, des attestations signées par son ex-épouse et/ou ses filles, aujourd'hui, majeures. Cependant, l'examen des relevés bancaires produits et des bordereaux de l'ex-épouse du recourant démontrent que les pensions alimentaires prévues par le jugement de divorce n'ont manifestement plus été versées pendant les années 2020 et 2021, ce qui tend à démontrer que celui-ci n'était plus respecté. Le tribunal considère par ailleurs que les observations figurant dans les déclarations fiscales des filles du recourant doivent être relativisées, dans la mesure où elles avaient été

préparées par un mandataire. Le fait que la cadette ait annoncé un changement d'adresse à l'OCPM en faveur du domicile de son père peu après avoir accompli sa majorité tend à confirmer qu'elle vit effectivement chez lui. Enfin, les avis de taxations de l'ex-épouse du recourant produits par l'AFC-GE, qui admettent pour certains impôts la déduction de plus de deux charges de famille ne permettent pas de démontrer à quels enfants elles se rapportent.

7. A l'examen des relevés du compte auprès de PostFinance produits par le recourant, le tribunal constate qu'il a versé directement sur le compte bancaire de ses enfants des montants qui, manifestement, correspondent à de l'argent de poche. En revanche, il n'y a le versement mensuel que d'une seule prime d'assurance maladie, ce qui permet de supposer que celles de ses filles, ont été couvertes par leur mère.
8. De ces différents éléments le tribunal tirera les conclusions suivantes :
9. En ce qui concerne l'aînée, la déduction d'une demi-charge de famille a été admise pour l'ICC. Cette question n'est dès lors plus litigieuse.
10. En ce qui concerne l'impôt fédéral direct, l'art. 35 al. 1 let. b LIFD, prévoit la déduction d'un montant de 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. Selon la jurisprudence du tribunal fédéral, une telle déduction peut être accordée pour un enfant majeur à la condition qu'il poursuive ses études ou une formation professionnelle et que la contribution du parent dépasse le montant de CHF 6'500.- (ATF 2C_905/2017 du 11.03.2019 consid. 2.8 et réf.).
11. En l'espèce, le tribunal considère que, contrairement à ce qui a été retenu par l'AFC-GE, cette deuxième condition est également remplie. En effet, il convient d'ajouter aux montants directement versés par le recourant à sa fille majeure des contributions en nature pour son accueil à son domicile ainsi que sa nourriture à cette occasion qui, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie sont évaluées à un montant au moins équivalent à l'argent de poche versé. La déduction d'une charge pour cet enfant sera accordée et le recours admis sur ce point.
12. En ce qui concerne la fille cadette, l'art. 35 al. 1 let. a LFID précise, s'agissant d'un enfant mineur, que la déduction d'une charge de famille peut être répartie par moitié lorsque les parents exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant.
13. Il découle par ailleurs du système dit de concordance que seuls les versements effectués sur le compte du parent détenant l'autorité parentale peuvent être qualifiés de contribution d'entretien déductible (ATF 2C_390/2020 du 19.11.2020 consid. 4.5).
14. En l'espèce, le recourant n'a, ni allégué, ni démontré le versement d'une contribution à l'entretien de sa fille mineure sur le compte bancaire de son ex-épouse. En revanche, il a versé les montants totalisant CHF 3'710.- en 2020 et CHF 3'300.- en 2021 directement sur le compte de sa fille, que l'AFC-GE a admis en déduction.

15. Le tribunal constate que les montants en cause dépassent légèrement celui d'une demi-charge de famille pour chacune de ces deux périodes et que la condition de l'autorité parentale conjointe fait manifestement défaut. Cependant, il ne substituera pas son pouvoir d'appréciation à celui de l'AFC-GE, qui a admis la déduction des montants précités au titre de contribution d'entretien. Les bordereaux rectificatifs IFD 2020 et 2021 émis le 10 juillet 2023 seront dès lors confirmés sur ce point.
16. En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, l'art. 39 al. 1 LIPP prévoit que la déduction d'une charge de famille doit être répartie lorsqu'une personne est à la charge de plusieurs contribuables. Dans son arrêt du 24 mai 2023, le tribunal fédéral a confirmé l'interprétation faite par les juridictions cantonales de cette disposition, selon laquelle la déduction d'une charge de famille est exclue lorsqu'une contribution d'entretien est versée (ATF 9C_652/2022).
17. En l'espèce, il ressort des relevés bancaires du recourant que celui-ci n'a versé aucune contribution à l'entretien de sa fille mineure en mains de sa mère. Ce constat est confirmé par les avis de taxation de cette dernière, qui n'intègrent aucune pension alimentaire dans ses revenus. Il n'est par ailleurs pas contesté par l'AFC-GE que le recourant a contribué effectivement à l'entretien de sa fille mineure pendant les années 2020 et 2021. En revanche, le recourant n'a pas démontré ses allégués selon lesquels il a exclusivement contribué à l'entretien de sa fille, même si le tribunal tient pour vraisemblable le fait qu'elle ait effectivement habité avec lui en 2020 et 2021, son changement d'adresse ayant été annoncé à l'OCPM peu après l'accomplissement de sa majorité. En effet, il est vraisemblable que la mère ait couvert certaines dépenses, notamment les primes d'assurance maladie que le recourant ne justifie pas avoir personnellement versée avant de les recevoir directement depuis 2022 seulement. La déduction d'une demi-charge de famille pour cet enfant étant plus favorable au recourant s'agissant de la période fiscale 2020, elle sera admise en lieu et place de la déduction de la contribution d'entretien. Pour les motifs développés ci-dessus, et compte tenu de l'accomplissement de la majorité de la fille cadette à la fin de l'année 2021, le tribunal confirmera sur ce point le bordereau rectificatif du 12 juillet 2023.
18. Le recours sera partiellement admis dans cette mesure.
19. 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), le recourant, dont les conclusions ne sont que partiellement admises, est condamné au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 300.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.
20. Le recourant, qui agit en personne, ne se verra pas allouer d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 12 mai 2023 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 11 avril 2023 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation 2020 et 2021 dans le sens des considérants ;
4. met à la charge du recourant un émolument de CHF 300.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
5. ordonne la restitution au recourant du solde de l'avance de frais de CHF 400.- ;
6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
7. 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: Antoine BERTHOUD, président, Laurence DEMATRAZ et Pascal DE LUCIA, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :
Le président suppléant
Antoine BERTHOUD

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière