

du 8 juin 2004

dans la cause

Madame H.

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. Madame \_\_H.\_\_\_\_\_ est domiciliée à Genève, au \_\_\_\_\_Grand-Saconnex. Elle est divorcée et mère de deux enfants : M.\_\_\_\_H.\_\_\_\_\_, né le \_\_1982, et C.\_\_S\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_1990.
2. Durant l'année de calcul 1999, Mme H.\_\_\_\_\_ a touché des indemnités brutes de chômage totalisant CHF 12'110.- bruts. Elle a gagné la somme de CHF 75'724.-, à titre de salaire brut, pour son activité de consultante auprès de B.\_\_\_\_\_, à Genève. De plus, l'intéressée a exercé, à son domicile, une "activité indépendante à titre accessoire" sous la raison individuelle "\_\_\_\_\_".
3. En 1999, M.\_\_\_\_H.\_\_\_\_\_ vivait seul dans un studio. Il a réalisé cette même année un gain de CHF 10'659,70.-.
4. a. Dans sa déclaration fiscale 2000, Mme H.\_\_\_\_\_ a fait valoir CHF 15'046,70 de déduction, au titre de frais d'investissement liés à l'activité lucrative indépendante, sans indiquer de recette.  
  
b. Elle a également fait valoir des déductions spéciales s'élevant à CHF 18'259.-. Ces dernières se décomposent comme suit:  

- Ecole Bénédicte S.A.	CHF	2'970.-
- Collège Marie-Thérèse	CHF	11'403,50.-
- Bus d'école	CHF	2'085,50.-
- Institut d'italien	CHF	900.-
pour enfants		
- Frais de déplacement des enfants (2X450)	CHF	900.-

  
c. L'intéressée a déduit, à titre de charge de famille, les frais suivants:  

- Déduction sociale sur fortune	CHF	25'000.-
- Assurance-maladie	CHF	855,60
- Charge de famille	CHF	2'900.-

  
d. D'après la feuille récapitulative de la déclaration, le revenu imposable s'élevait à CHF 11'098,85.
5. Le 7 décembre 2000, l'administration fiscale

(ci-après : l'AFC) a remis à Mme H.\_\_\_\_\_ un bordereau de taxation provisoire de CHF 1'592,35, calculé exclusivement sur le revenu imposable figurant dans sa déclaration précitée.

6. Le 29 octobre 2001, l'administrée a reçu le bordereau rectificatif modifiant sa taxation provisoire 2000. Le revenu imposable était porté à CHF 61'501.-. L'AFC a refusé de prendre en compte certaines déductions.

7. Mme H.\_\_\_\_\_ a élevé réclamation contre le bordereau rectificatif le 31 octobre 2001.

Elle contestait le refus de l'AFC de prendre en considération certaines déductions, en particulier :

- les CHF 15'046,70 liés à son activité indépendante accessoire;

- les CHF 900.- liés à la garde de son fils cadet;

- les frais relatifs à son fils aîné, soit les CHF 450.- de frais de déplacement, les CHF 25'000.- de déduction sociale sur la fortune, les CHF 855,60 liés au paiement de l'assurance-maladie et les CHF 2'900.- de charge familiale.

8. Par décision sur réclamation du 6 août 2002, l'AFC a maintenu la taxation rectifiée. L'activité indépendante accessoire de la contribuable n'avait produit aucun revenu et les frais y afférent ne pouvaient être admis en déduction. Par ailleurs, son fils \_\_avait réalisé un revenu dépassant CHF 10'200.-, de sorte qu'il ne constituait plus une charge de famille. Enfin, les frais de garde ne figuraient pas dans la liste des déductions autorisées par la loi.

9. Par acte du 3 septembre 2002, Mme H.\_\_\_\_\_ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la commission). L'intéressée contestait le refus de l'AFC de prendre en considération à titre de déductions les frais liés à son activité indépendante, la charge de famille relative à son fils aîné et les frais de garde.

10. L'AFC s'est opposée au recours en reprenant et développant les arguments figurant dans sa décision sur réclamation.

11. Le 23 février 2004, la commission a rejeté le recours de Mme H.\_\_\_\_\_, pour les mêmes motifs que ceux ayant fondé la décision de l'AFC.
12. Le 15 mars 2004, Mme H.\_\_\_\_\_ a saisi le Tribunal administratif d'un recours. Elle a contesté le fait que la commission n'ait pas admis la déduction des frais qu'elle avait demandée. Elle avait commencé à investir dans son activité indépendante accessoire à partir de mi-août 1999, soit quatre mois et demi avant la fin de l'année 1999. Dès lors son activité ne pouvait pas générer des revenus dans un laps de temps aussi court. En outre, elle payait le loyer et l'assurance-maladie de son fils \_\_\_depuis des années, raison pour laquelle elle considérait qu'il était encore à sa charge. De plus, le gain réalisé par ce dernier ne dépassait que de CHF 459,70 la limite pour qu'un enfant mineur soit considéré comme une charge de famille. S'agissant des frais de garde, elle n'avait jamais pu les déduire avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi et son fils était aujourd'hui trop âgé pour qu'elle puisse bénéficier de ce genre de déduction.
13. L'AFC et la commission se sont opposées au recours en reprenant et développant les arguments figurant dans leurs décisions respectives.

#### EN DROIT

1. Interjeté 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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques détermination du revenu net calcul de l'impôt et du rabais d'impôt compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP V - D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA AFC c/ B. du 2 mars 2004; AFC c/ G. et C. du 2 mars 2004).

3. a. Selon l'article 16 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables sous la forme de prestations périodiques quelle qu'en soit l'origine.

b. L'article 21 LCP énonce de manière exhaustive les déductions admises sur les revenus bruts du contribuable.

Cette disposition contient les exceptions à l'impôt sur l'ensemble des revenus et ce caractère d'exception doit entraîner une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions autorisées (ATA W. du 2 février 1999; AFC du 13 janvier 1998; RF 1994 p. 600).

4. a. Il faut déterminer si les frais professionnels que la recourante a exposés sont déductibles de son revenu.

b. Selon le principe de la généralité de l'impôt, les déductions, y compris celles des dépenses afférentes à un revenu déterminé, sont soustraites du total du revenu brut et non pas de chacun des éléments du revenu qu'elles concernent (SJ 1964 p. 461). Cependant, il ne peut être fait de déduction lorsque le revenu est inexistant, étant donné la relation de nécessité qui doit exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier (RDAF 1992 p. 275).

c. Conformément à la jurisprudence et à la doctrine dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA AFC du 13 janvier 1998).

d. Sont ainsi déductibles les seuls frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais. Ne sont notamment pas considérés comme tels les dépenses dites d'investissement ou d'établissement qui sont des mises de fonds pour créer, améliorer ou étendre une source de revenus, car il leur manque le rapport direct avec un revenu déterminé, celui de la période de calcul

(ATA A. du 26 janvier 1993; RDAF 1993, p. 116; ATA L. du 18 août 1989; B. du 29 avril 1981; E. BLUMSTEIN et P. LORCHER, System des Steuerrechts, Zurich 1992, p. 200 et 203; J. M. BARILLIER, Frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, Lausanne 1970, p. 17, 19, 23).

e. En l'espèce, la contribuable n'a réalisé aucune recette dans le cadre de son activité indépendante. Les dépenses, dont elle sollicite la défalcation, étaient destinées à la création de son affaire, de sorte qu'il s'agit de dépenses dites d'investissement. Il n'existe aucun rapport entre ces frais et le revenu obtenu par la recourante au cours de l'année de calcul 1999.

f. Au regard de la jurisprudence susmentionnée, le refus de la commission de déduire les CHF 15'046,70.- est conforme au droit.

5. a. La recourante fait valoir une déduction d'une charge de famille pour son fils aîné.

b. Constitue une charge de famille, selon l'article 31 alinéa 3 lettre b LCP, chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant, régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas CHF 25'000.-, lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 6'800.- (charge entière) ou CHF 10'200.- (demi charge). Les primes d'assurance maladie sont déductibles au profit du contribuable et des personnes à sa charge (art. 21 litt. h LCP).

c. En l'espèce, le fils aîné de la recourante a réalisé, en 1999, un gain annuel de CHF 10'659,70. Il ne peut dès lors pas être considéré comme une charge de famille.

Ainsi, la recourante ne peut pas bénéficier de la déduction des primes d'assurance-maladie de son fils, des frais de déplacement et de la déduction sociale sur la fortune; ces dernières étant subordonnées à l'existence d'une charge de famille.

6. a. S'agissant de la déduction des frais de garde des enfants, le Tribunal administratif constatera que selon sa jurisprudence constante, ceux-ci sont considérés comme une charge non déductible, dès lors qu'ils ne peuvent être estimés comme logiquement et directement liée à

l'acquisition du revenu (ATA P. du 12 août 1987; M. du 24 juin 1987, F. du 19 décembre 1985; M. du 13 juin 1984; J. M. BARILLIER, Frais d'acquisition du revenu des simples particuliers, 1970, pp. 25 26 et 84 89). A l'occasion de quatre arrêts du 13 janvier 1998, le tribunal de céans a étudié une nouvelle fois la question de la déduction des frais de garde d'enfants, en particulier dans le cadre d'une famille monoparentale. La jurisprudence développée s'appuyait sur des bases légales expresses alors en vigueur (ATA AFC c/ G. du 13 janvier 1998; AFC c/ F. du 13 janvier 1998; AFC c/ V. du 13 janvier 1998; AFC c/ W.-L. du 13 janvier 1998).

b. En l'espèce, il n'y a pas lieu de s'écarter de cette jurisprudence conforme au droit en vigueur à l'époque des faits litigieux. Toute autre interprétation reviendrait à appliquer les nouvelles dispositions fiscales genevoises entrées en vigueur le 1er janvier 2001, et ce quand bien même celles-ci ne prévoient aucun effet rétroactif.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, la décision de la commission étant conforme au droit.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 15 mars 2004 par Madame \_\_H.\_\_\_\_ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 23 février 2004;

**au fond :**

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-;

communiqué le présent arrêt à Madame \_\_H.\_\_\_\_ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Bovy, M. Schucani,  
Mme Hurni, M. Thélin, juges.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste adj. : le président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux  
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega