

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1139/2014-ICC

ATA/217/2016

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 mars 2016

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame et Monsieur A_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
9 mars 2015 (JTAPI/298/2015)**

EN FAIT

- 1) Madame et Monsieur A_____ (ci-après : les époux A_____) sont domiciliés à Genève, où ils sont contribuables. Ils sont parents de deux enfants, dont une fille, Madame B_____, née le _____ 1986.
- 2) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2012, les époux A_____ ont déclaré, au titre de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), un revenu et une fortune imposables de respectivement CHF 513'595.- et CHF 498'526.- et, au titre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), un revenu imposable de CHF 597'218.-.

Un montant de CHF 10'000.- pour l'ICC et de CHF 6'500.- pour l'IFD était porté en déduction pour « charges de famille » (codes 61.20 et 61.25) et la formule « G2 charges de famille, autres personnes à charges » mentionnait le nom de leur fille, ainsi que les indications « fortune brute : CHF 13'906.- » et « prestation versée en 2012 : CHF 23'573.- ».

- 3) Par bordereau du 22 janvier 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi l'imposition des époux A_____ pour l'année 2012 à CHF 169'448.75 pour l'ICC sur la base d'un revenu et d'une fortune imposables de respectivement CHF 623'419.- et CHF 514'948.-.

Le tableau « éléments retenus par l'administration » qui y était annexé mentionnait : « votre fille n'entre plus dans le cadre des charges de famille ».

- 4) a. Le 7 février 2014, les époux A_____ ont élevé réclamation contre leur taxation.

Les déductions dites pour « charges de famille » au sens de l'art. 39 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) s'étendaient non seulement aux enfants mineurs et majeurs, mais également aux proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, ce qui était le cas de leur fille, laquelle s'était trouvée, en 2012, sans ressources et entièrement à leur charge en raison des études supérieures qu'elle avait poursuivies à plein temps à l'Université de la Suisse italienne (ci-après : USI). Ils avaient ainsi, durant toute l'année, contribué à son entretien, en lui versant mensuellement un montant de CHF 1'000.- sur son compte en banque, en prenant en charge ses primes d'assurance-maladie, par CHF 684.40 par mois, ainsi que les frais d'écologie, qui s'étaient montés à CHF 2'000.- par semestre. Le bordereau litigieux devait ainsi être corrigé en conséquence afin de prendre en compte cette charge de famille pour l'année 2012.

- b. Ils ont notamment annexé à leur réclamation :

- un courrier de l'USI du 18 juin 2012 attestant que leur fille était immatriculée depuis 2010 à la faculté des sciences de la communication dans le programme de « master in corporate communication » et qu'elle s'était acquittée de la taxe de CHF 2'000.- pour le deuxième semestre de l'année académique 2011-2012 ;
- des avis de débit de leur compte en faveur de celui de leur fille d'un montant mensuel de CHF 1'000.- entre janvier et décembre 2012 ;
- les primes d'assurance-maladie de leur fille ainsi que les ordres mensuels de débit de leur compte pour le paiement de celles-ci, d'un montant de CHF 684.40 par mois, de janvier à décembre 2012 ;
- la déclaration d'impôt de leur fille pour l'année 2012 indiquant un revenu et une fortune bruts de respectivement CHF 29.- et CHF 13'906.-.

5) Par décision du 10 mars 2014, l'AFC-GE a admis la réclamation des époux A_____ concernant l'IFD et accepté la charge de famille de leur fille « conformément à l'art. 213 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11) ».

6) Par décision du même jour, l'AFC-GE a rejeté la réclamation des époux A_____ concernant l'ICC et confirmé le bordereau de taxation du 22 janvier 2014 à ce titre.

Leur fille, âgée de plus de 25 ans au 31 décembre 2012, ne pouvait être considérée comme un proche nécessaire, dans l'incapacité de subvenir à ses besoins pour des raisons d'âge ou de handicap.

7) Par acte du 11 avril 2014, les époux A_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre cette dernière décision, concluant à son annulation et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE d'admettre la charge de famille pour leur fille au titre de l'ICC 2012.

Après avoir effectué des études au Canada dès 2005 et décroché un baccalauréat universitaire en études littéraires et un diplôme en langage des signes en 2010, leur fille avait suivi un cursus de maîtrise en communication à plein temps, d'une durée de deux ans, diplôme qu'elle avait obtenu en 2013 après avoir effectué un stage non rémunéré et rédigé, puis soutenu, un mémoire de recherche d'une centaine de pages. Dès lors que leur fille avait consacré tout son temps à ses études, elle n'avait pas été en mesure d'assurer son propre entretien, raison pour laquelle ils l'avaient soutenue financièrement en 2012, pour un montant total de CHF 28'212.80, comme ils l'avaient d'ailleurs déjà fait par le passé.

S'ils ne pouvaient certes pas bénéficier de la déduction de l'art. 39 al. 2 let. b LIPP au vu de l'âge de leur fille, il en allait différemment de celle de

l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, disposition devant être interprétée de manière conforme au droit supérieur, en particulier au principe d'égalité de traitement dans la mise en œuvre de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). L'interprétation restrictive à laquelle s'était livrée l'AFC-GE n'était pas conforme à ces principes et était illégale, dès lors qu'il était communément admis qu'un enfant majeur, âgé de plus de 25 ans, était incapable de subvenir entièrement à son entretien s'il poursuivait des études supérieures, ce d'autant après la réforme de Bologne qui avait conduit à une prolongation générale de celles-ci. La décision litigieuse était d'autant plus incompréhensible que, le même jour, l'AFC-GE les avait informés de ce que la charge de famille pour leur fille était admise au titre de l'IFD. Il était au surplus insoutenable et discriminatoire de traiter différemment l'enfant majeur qui suivait des études universitaires dans le cadre d'un programme mis en place par l'État et l'enfant majeur qui était affecté d'un problème inhérent à sa personne, tous deux étant incapables de subvenir à leurs besoins.

- 8) Dans sa réponse du 28 juillet 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision entreprise.

La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins », reprise de l'ancien droit, devait être interprétée de manière stricte, conformément à la volonté du législateur. Seuls les membres de la famille mentionnés pouvaient en bénéficier en raison de leur âge ou d'une déficience propre à leur personne qui les empêchait de gagner leur vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Tel n'était pas le cas d'un simple obstacle de nature purement administrative empêchant une personne de trouver un emploi, comme une scolarisation à plein temps, à l'instar de la fille des époux A_____. Sa situation ne permettait pas d'élargir le champ d'application de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, ce d'autant que les exceptions à l'impôt, limitativement énumérées, devaient être interprétées de manière restrictive, même si la solution à laquelle l'application de cette disposition aboutissait pouvait paraître injuste. Le droit fédéral n'était, dans ce contexte, d'aucun secours, en l'absence de définition identique du cercle des personnes à charge, situation qui n'était pas contraire au principe de l'harmonisation des impôts directs, une liberté totale étant laissée aux cantons en matière de déductions sociales.

- 9) Le 19 septembre 2014 les époux A_____ ont répliqué, persistant dans les conclusions et termes de leur recours.

Le libellé de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP ne contenait aucun élément justifiant de limiter la notion d'incapacité de subvenir à ses besoins au cas dans lequel une personne était affectée dans sa santé ou souffrait d'une addiction, ce qui résultait au demeurant des travaux préparatoires relatifs à cette disposition. Au contraire, celle-ci devait être interprétée de manière conforme au droit supérieur, dans le respect des principes d'égalité de traitement et d'imposition selon la capacité

contributive, et ne pouvait conduire à traiter les personnes poursuivant des études différemment de celles souffrant d'une déficience mentale ou psychique, toutes deux étant dans l'incapacité de subvenir à leur entretien.

- 10) Le 24 octobre 2014, l'AFC-GE a dupliqué, persistant également dans les conclusions et termes de ses précédentes écritures.

Le fait de poursuivre des études résultait d'un choix personnel, qui ne pouvait donner lieu à l'octroi d'une déduction pour charge de famille, même en l'absence de bourse d'étude ou si la durée des études était prolongée, étant précisé que le processus de Bologne ne pouvait en aucun cas fonder une déduction fiscale supplémentaire. L'interprétation que donnaient les époux A_____ aux travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP était erronée, le législateur n'ayant pas voulu élargir le cercle de ces bénéficiaires. Ceci résultait en outre de la jurisprudence, laquelle se limitait à faire référence à une incapacité de la personne concernée à gagner sa vie en raison de son âge ou d'une déficience qui lui était propre. Bien que les déductions sociales aient pour but d'adapter la charge de l'impôt à la situation personnelle et économique de chaque catégorie de contribuables, la réglementation en la matière demeurait schématique en raison des particularités individuelles. Le refus d'appliquer la disposition litigieuse aux époux A_____ ne contrevenait en rien au droit supérieur, dès lors que tous les contribuables, dans la même situation, à savoir pourvoyant à l'entretien d'un enfant âgé de plus de 25 ans qui poursuivait ses études, étaient traités de manière identique. Leur situation résultait au demeurant de leur choix personnel d'épauler leur fille. Tel n'était toutefois pas le cas des parents qui subvenaient à l'entretien d'un enfant souffrant d'une déficience mentale ou physique majeure, de sorte que le grief d'inégalité de traitement tombait à faux.

- 11) Par jugement du 9 mars 2015, le TAPI a admis le recours des époux A_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation.

La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins », qui seule pouvait entrer en ligne de compte pour justifier une éventuelle déduction pour charge de famille des époux A_____, avait toujours été interprétée strictement par la jurisprudence, qui refusait de l'appliquer aux personnes poursuivant une scolarisation à plein temps, la limitant aux cas dans lesquels celles-ci souffraient d'une déficience l'empêchant de gagner leur vie, ce qui ne résultait toutefois pas du texte de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, ni d'ailleurs des travaux préparatoires ayant mené à son adoption. Même si le domaine des déductions sociales n'était pas harmonisé, il se justifiait néanmoins de s'inspirer de la même notion consacrée par le droit fédéral. Il en résultait que la disposition litigieuse devait s'appliquer également aux personnes poursuivant une formation, à l'instar de la fille des époux A_____, laquelle remplissait au demeurant toutes les conditions pour en bénéficier. Au regard des pièces versées au dossier, il était plausible que celle-ci n'avait pas été en mesure d'exercer une activité lucrative en

dehors de ses études en 2012, de sorte qu'elle devait être considérée, durant cette période, comme incapable de subvenir à ses besoins.

- 12) Par acte du 27 mars 2015, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement, concluant à son annulation et à la confirmation de la décision du 10 mars 2014 concernant l'ICC 2012 des époux A_____.

Alors qu'en droit fiscal le principe de la légalité devait être observé strictement, le TAPI, sans autre motivation que celle liée au droit désirable, avait procédé à une interprétation extensive de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, contrevenant tant à la volonté du législateur qu'à la jurisprudence constante rendue en la matière. Pour bénéficier de cette disposition, le contribuable devait subvenir à l'entretien d'un proche qui était incapable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui était propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minimas légaux, ce qui n'était pas le cas d'une personne scolarisée à plein temps, comme la fille des époux A_____, laquelle ne souffrait d'aucune déficience inhérente à sa personne et avait même effectué un stage en entreprise. Elle n'était ainsi pas empêchée d'exercer une activité. Cette situation résultait de son choix personnel de poursuivre des études supérieures, l'allongement de celles-ci ne constituant pas un motif permettant d'étendre le champ d'application de la disposition en cause, même si cette solution pouvait paraître injuste, comme d'ailleurs pour tout autre contribuable dans le même cas. L'art. 39 al. 2 let. c LIPP devait être appliqué dans le sens voulu par le législateur, de manière à éviter les inégalités de traitement et les abus. Le fait que le droit fédéral réglementait différemment la même situation ne pouvait conduire à une autre solution, dès lors que celui-ci contenait une définition propre des personnes à charge, ce qui n'était au demeurant pas contraire à l'harmonisation des impôts directs, qui laissait une liberté totale aux cantons en matière de déductions sociales.

- 13) Le 8 avril 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observation.

- 14) Le 30 avril 2015, les époux A_____ ont répondu au recours, concluant, avec suite de « frais et dépens », à son rejet, à la confirmation du jugement entrepris et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE d'admettre la charge de famille pour leur fille au titre de l'ICC 2012.

Ils reprenaient les termes de leurs précédentes écritures, précisant que le législateur avait visé, à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, les descendants, soit les enfants, qui pouvaient, indépendamment de leur âge, être mis au bénéfice de cette disposition. Celle-ci ne se limitait en outre pas aux cas dans lesquels la personne en cause était affectée dans sa santé ou souffrait d'addiction, de sorte que la lecture restrictive qu'en faisait l'AFC-GE était erronée, ce d'autant qu'elle conduisait à introduire une nouvelle condition, non prévue par la loi, en violation

du principe de la légalité, et qu'elle était en contradiction avec la volonté du législateur, puisqu'il ressortait des travaux en commission que ce qui comptait était ce qui restait « dans le porte-monnaie du contribuable à la fin du mois ». Par ailleurs, l'application de la loi ne devait conduire, en violation du principe d'égalité de traitement, à pénaliser de manière systématique certains contribuables, pour le seul motif qu'ils pourvoyaient à l'entretien d'un descendant qui poursuivait des études à plein temps, raisonnablement au demeurant en contradiction avec la réalité sociale et le prolongement des études induit par le processus de Bologne. Il était pour le moins problématique que l'AFC-GE pénalise de la sorte les parents, ainsi que leurs enfants majeurs qui n'émergeaient pas au budget de l'État, qui pourvoyaient à l'entretien de leurs descendants, lesquels n'étaient pas déficients et poursuivaient avec succès et diligence leurs études universitaires prolongées. Une différence de traitement sous l'angle de l'IFD ne trouvait pas davantage de justification, dès lors que le droit cantonal devait être interprété à l'aune des principes développés en matière fédérale au sujet de la notion de personne incapable d'exercer une activité lucrative, qui s'appliquait également aux personnes en formation. La LIPP devait également être interprétée en harmonie avec le droit civil, en particulier s'agissant de l'obligation d'entretien des parents envers leurs enfants jusqu'à l'achèvement de leur formation, qui n'était subordonnée à aucune limitation temporelle.

- 15) Le 29 mai 2015, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 3 juillet 2015 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 16) Le 1^{er} juillet 2015, l'AFC-GE a répliqué, persistant dans les conclusions et termes de son recours.

Elle avait correctement appliqué l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, tel qu'interprété par la jurisprudence, en refusant aux époux A_____ la charge de famille sollicitée et n'avait pas eu pour volonté de restreindre le champ d'application de cette disposition. Le refus qui leur avait été opposé ne violait en outre pas les droits fondamentaux, dès lors que tous les contribuables se trouvant dans une situation identique à celle des époux A_____ étaient traités de la même manière. Si le respect de l'harmonisation verticale impliquait certes une concordance entre l'impôt fédéral et cantonal, cette situation ne valait que pour autant que les dispositions en cause soient identiques, à tout le moins que le législateur ait exprimé sa volonté de reprendre une disposition de droit fédéral, et en l'absence de marge de manœuvre des cantons, ce qui n'était pas le cas en matière de déductions sociales, en particulier pour proche nécessaire. Il ne se justifiait pas davantage d'interpréter la disposition litigieuse à l'aune du droit civil, puisque même si une contribution d'entretien était versée aux enfants majeurs selon le droit privé, elle ne pouvait donner lieu à une déduction au sens du droit fiscal.

- 17) Les époux A_____ ne se sont quant à eux pas manifestés.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).
- 2) a. Aux termes de l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), tous les être humaines sont égaux devant la loi. Une décision ou un arrêté viole cette garantie lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il y a notamment inégalité de traitement lorsque l'État accorde un privilège ou une prestation à une personne, mais les dénie à une autre qui se trouve dans une situation comparable (ATF 140 I 201 consid. 6.5.1 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_223/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4.5.1).

La protection de l'égalité (art. 8 Cst.) et celle contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) sont étroitement liées. Une décision ou un arrêté est arbitraire lorsqu'il ne repose sur aucun motif sérieux et objectif ou n'a ni sens ni but (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 136 II 120 consid. 3.3.2 ; 133 I 249 consid. 3.3 ; 131 I 1 consid. 4.2 ; 129 I 113 consid. 5.1). Selon le Tribunal fédéral, l'inégalité de traitement apparaît comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 129 I 1 consid. 3 ; 127 I 185 consid. 5 ; 125 I 1 consid. 2b.aa).

b. En matière fiscale, la garantie de l'art. 8 Cst. est concrétisée par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal ; ATF 133 I 206 consid. 6.1 ; 132 I 153 consid. 3.1) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1).

c. Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1), aux termes duquel, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 141 I 235 consid. 7.1 ; 140 II 157 consid. 7.1). Ainsi, en vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité

contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 ; 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 ; 122 I 101 consid. 2 b/aa ; 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_150/2015 du 9 juin 2015 consid. 3.3.1).

d. Le principe de la légalité gouverne l'ensemble de l'activité de l'État (art. 5 al. 1 et 36 al. 1 Cst.). Il revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst., qui prévoit que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (ATF 135 I 130 consid. 7.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_858/2014 du 17 février 2015 consid. 2.1 ; 2C_160/2014 du 7 octobre 2014 consid. 5.2). Il exige non seulement que le cercle des contribuables mais également que les exceptions à l'assujettissement soient définis dans une loi au sens formel (ATF 122 I 305 consid. 6b/dd ; 103 Ia 505 consid. 3a). La base légale doit présenter une densité normative permettant de respecter les garanties de clarté et de transparence exigées par le droit constitutionnel (ATF 139 I 280 consid. 5.1 ; 136 I 1 consid. 5.3.1 ; 123 I 112 consid. 7a), cette exigence de précision de la norme découlant du principe général de la légalité, mais aussi de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi (ATF 136 II 304 consid. 7.6 ; 123 I 112 consid. 7a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_858/2014 précité consid. 2.1).

- 3) a. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, en particulier de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique ; ATF 140 II 202 consid. 5.1 ; 138 III 166 consid. 3.2 ; 136 III 283 consid. 2.3.1 ; 135 III 640 consid. 2.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_68/2014 du 16 juin 2014 consid. 5.2.1). Appelé à interpréter une loi, le juge ne privilégie aucune de ces méthodes, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique (ATF 139 IV 270 consid. 2.2 ; 137 III 344 consid. 5.1 ; 133 III 257 consid. 2.4 ; 131 III 623 consid. 2.4.4).

Bien que les travaux préparatoires ne lient pas le juge, ils ne sont pas dénués d'intérêt et peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme (ATF 135 II 78 consid. 2.2 ; 119 II 183 consid. 4b ; 117 II 494 consid. 6a ; ATA/1188/2015 du

3 novembre 2015 ; ATA/537/2008 du 28 octobre 2008). Ils ne seront toutefois pris en considération que s'ils donnent une réponse claire à une disposition légale ambiguë et qu'ils trouvent expression dans le texte de la loi (ATF 124 III 126 consid. 1b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2012 consid. 4 ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/581/2014 du 29 juillet 2014 ; ATA/202/2013 du 27 mars 2013).

b. Le juge est en principe lié par un texte clair et sans équivoque. Ce principe n'est toutefois pas absolu, dès lors que le texte d'une norme peut ne pas correspondre à son sens véritable. L'autorité qui applique le droit ne peut ainsi s'en écarter que s'il existe des motifs sérieux de penser que sa lettre ne correspond pas en tous points au sens véritable de la disposition visée. De tels motifs sérieux peuvent résulter des travaux préparatoires, du fondement et du but de la prescription en cause, de même que de sa relation avec d'autres dispositions (ATF 138 II 557 consid. 7.1 ; 138 V 445 consid. 5.1 ; 131 I 394 consid. 3.2 ; 131 II 13 consid. 7.1 ; 130 V 479 consid. 5.2 ; 130 V 472 consid. 6.5.1). En dehors du cadre ainsi défini, des considérations fondées sur le droit désirable ne permettent pas de s'écarter du texte clair de la loi, surtout si elle est récente (ATF 118 II 333 consid. 3e ; 117 II 523 consid. 1c ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/302/2014 du 29 avril 2014).

c. Les normes fiscales sont soumises aux mêmes règles d'interprétation que les autres domaines du droit administratif. Le juge doit toutefois faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'il procède à leur interprétation, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine (ATF 131 II 562 consid. 3.4 ; ATA/1188/2015 précité ; ATA/219/2011 du 5 avril 2011). Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 562 consid. 3.4). Dès lors, les états de fait non visés par la loi ne peuvent être imposés, même s'ils découlent d'un oubli du législateur. L'interprétation par analogie, selon laquelle la loi doit s'appliquer aussi aux états de fait comparables à ceux que la loi fiscale appréhende, n'est pas non plus admise en droit fiscal (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^e édition, 2012, n. 10).

- 4) a. En droit genevois, 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 (art. 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 (art. 28 LIPP).

Sont ensuite déduites du revenu net annuel, au titre des déductions sociales, notamment celles pour charges de famille selon l'art. 39 al. 2 LIPP, à savoir : chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas

CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien (let. a ; enfants mineurs) ; chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans 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 87'500.-, lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien (let. b ; enfants majeurs) ; les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés aux let. a et b de l'art. 39 al. 2 LIPP), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 87'500.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou à CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien (let. c ; proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins).

b. La notion de « proche nécessiteux » a été reprise de l'art. 14 al. 5 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16 ; MGC 2007-2008/V A 4055), dont les travaux préparatoires se réfèrent, sans autre commentaire, à l'art. 32 al. 1 let. b du projet de loi n° 7532 du Conseil d'État sur l'imposition des personnes physiques du 8 novembre 1996 (ci-après : PL 7532 ; MGC 2000 22/IV 3574), lequel se fonde lui-même sur l'ancien art. 31 al. 3 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). L'exposé des motifs relatif à l'art. 32 al. 1 let. b PL 7532 indique que cette disposition était similaire au droit fédéral, « dont la doctrine a précisé qu'il vise aussi bien l'incapacité relative (par exemple lorsque le contribuable a suivi des études et n'a pas pu exercer sa profession durant ce laps de temps) que l'incapacité absolue (par exemple pour cause d'infirmité) ».

Il ressort des travaux préparatoires relatifs à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP que les cas dans lesquels un proche nécessiteux pouvait constituer une charge de famille se référaient à une incapacité de la personne à gagner sa vie en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, qu'elle soit physique, psychique ou intellectuelle, ce qui ressortait au demeurant de la jurisprudence cantonale constante rendue en la matière et dont il n'y avait pas lieu de s'écarter. En d'autres termes, le contribuable devait prouver que la personne à charge était incapable de subvenir à ses besoins, en raison de son âge ou du fait qu'elle souffrait de déficits physiques ou psychiques lui étant propres (MGC 2008-2009/IX A 11652 s).

Par ailleurs, lors des discussions en commission, un amendement à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP avait été proposé, en vue d'y intégrer l'exigence d'un domicile commun entre le contribuable et le proche à l'entretien duquel il pourvoit (MGC 2008-2009/IX A 11648). Les opposants à cet amendement avaient toutefois expliqué qu'une telle exigence n'était pas justifiée, dès lors qu'elle était de nature

à augmenter encore les dépenses des personnes concernées, notamment s'agissant de leur logement ou des frais de nourriture, ce qui restait « dans le porte-monnaie du contribuable à la fin du mois » étant, au final, déterminant (MGC 2008-2009/IX A 11649 s).

c. Les autorités judiciaires se sont prononcées à plusieurs reprises sur l'interprétation à donner à la notion de « proche nécessaire », tant en application de la LCP, de la LIPP-V que de la LIPP.

Il a ainsi été considéré que ne pouvait bénéficier de l'art. 31 al. 3 let. d LCP le descendant que s'il n'était pas l'enfant mineur ou majeur du contribuable, la lettre de cette disposition ne concernant que les petits-enfants, voire une descendance plus éloignée (ATA du 18 août 1989 ; ATA M. du 1^{er} mars 1989). La notion d'« incapacité de subvenir à ses besoins » au sens de l'art. 31 al. 3 LCP s'appliquait en outre à une personne qui était incapable, en raison de son âge ou d'une déficience physique ou intellectuelle qui lui était propre de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité lucrative (ATA/258/1998 du 5 mai 1998 ; ATA du 30 mai 1995 ; ATA du 27 septembre 1989).

Cette jurisprudence a été maintenue lors de l'entrée en vigueur de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V, l'ancien Tribunal administratif, puis la chambre de céans qui a repris les attributions de ce dernier à compter du 1^{er} janvier 2011, ayant précisé que, même ancienne, elle gardait toute sa valeur, dès lors qu'elle était conforme au nouveau droit et que l'interprétation donnée aux dispositions en cause permettait d'assurer une certaine stabilité, voulue par le législateur, en limitant les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises et en prenant en compte uniquement les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Elle évitait, ce faisant, la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale (ATA/138/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/319/2008 du 17 juin 2008 ; ATA/239/2007 du 15 mai 2007 ; ATA/320/2006 du 13 juin 2006).

La notion de proche nécessaire, qui devait être interprétée strictement et, s'agissant des descendants, ne s'appliquait qu'aux personnes autres que les enfants du contribuable (ATA/41/2011 du 25 janvier 2011), s'entendait de la personne à charge qui n'était pas capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui était propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Un simple obstacle administratif ne permettait toutefois pas de considérer la personne en cause comme un proche nécessaire (ATA/345/2014 du 13 mai 2014 ; ATA/350/2012 du 5 juin 2012 ; ATA/138/2012 précité ; ATA/41/2011 précité ; ATA/398/2009 du 25 août 2009 ; ATA/319/2008 précité ; ATA/239/2007 précité ; ATA/320/2006 précité ; ATA/230/2002 du 7 mai 2002), comme le fait de poursuivre des études (ATA/319/2008 précité ; ATA/239/2007 précité) ou l'incapacité de trouver un emploi (ATA/320/2006 précité). En revanche, le besoin

d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur, il ne devait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à son entretien si ce fait était établi (ATA/345/2014 précité ; ATA/350/2012 précité ; ATA/138/2012 précité), de même qu'une déficience grave de la personnalité empêchant la personne concernée, en l'occurrence un étudiant, de subvenir à ses besoins (ATA/350/2012 précité).

Encore récemment, en application de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, la chambre de céans a confirmé cette jurisprudence dans le cas d'un enfant majeur qui poursuivait des études (ATA/240/2015 du 3 mars 2015, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_287/2015 du 23 juillet 2015 consid. 3.4).

- 5) S'agissant de l'IFD, au titre des déductions sociales, l'art. 35 al. 1 LIFD, dont la teneur est identique à l'ancien art. 213 al. 1 aLIFD abrogé le 1^{er} janvier 2014 (RO 2013 2397 ; FF 2011 3381), prévoit que sont déduits du revenu net : CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien ; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant (let. a) ; 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 ; celle-ci n'est pas accordée pour l'épouse ni pour les enfants pour lesquels la déduction est octroyée selon l'art. 35 al. 1 let. a LIFD (let. b) ; CHF 2'600.- pour les époux qui vivent en ménage commun (let. c).

Les personnes visées par l'art. 213 al. 1 let. b aLIFD doivent être des personnes nécessiteuses, qui, pour des raisons objectives, ne peuvent pas subvenir elles-mêmes seules à leur entretien et dépendent ainsi de l'aide de tiers. En revanche, les personnes soutenues qui renoncent, librement et sans motif impératif, à l'obtention d'un revenu suffisant ne sont pas dans le besoin (Danielle YERSIN / Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 1686, n. 33 ad art. 213 LIFD ; ATA/138/2012 précité ; ATA/64/2011 du 1^{er} février 2011). Une situation d'incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative est réalisée, indépendamment de la volonté des personnes concernées, si elles ne sont pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seules à leurs besoins eu égard à leur santé physique ou psychique ou d'autres motifs (Danielle YERSIN / Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1686 n. 34 ad art. 213 LIFD). L'octroi de la déduction pour personne nécessiteuse a été admis dans certains cas pour l'enfant en formation incapable, en raison de la charge temporelle que représente sa formation, de gagner sa vie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2010 16 septembre 2010 consid. 5.1.2 ; 2A.406/2001 du 23 janvier 2002, consid. 2).

- 6) a. La LHID désigne les impôts directs que les cantons doivent prélever et fixe les principes selon lesquels la législation cantonale les établit (art. 1 al. 1 LHID). Lorsqu'aucune réglementation particulière n'est prévue, les impôts cantonaux et communaux sont établis en vertu du droit cantonal. Restent en particulier de la compétence des cantons la fixation des barèmes, celle des taux et celle des montants exonérés d'impôt (art. 1 al. 3 LHID).

L'art. 9 LHID traite des déductions pouvant être défalquées du revenu imposable et les énumère. L'art. 9 al. 4 LHID précise que les déductions pour enfants et les autres déductions sociales de droit cantonal demeurent réservées. Contrairement aux art. 35 al. 1 let. b LIFD et 213 al. 1 let. b aLIFD, l'art. 9 LHID ne précise pas à l'attention des cantons de définition harmonisée de la notion de « personnes nécessiteuses à charge » que le droit cantonal devrait respecter, dès lors que l'art. 9 al. 4 LHID réserve expressément les déductions pour enfants et les autres déductions sociales, de sorte que le législateur cantonal conserve une grande marge de manœuvre dans la mise en place des déductions sociales pour personnes à charge (ATF 131 I 377 consid. 4.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_287/2015 précité consid. 3.2 ss ; 2C_427/2014 du 13 avril 2015 consid. 1.2 ; 2C_516/2013 du 4 février 2014 consid. 1.3 ; 2C_271/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.3.3 ; 2C_813/2011 du 20 mars 2012 consid. 5.1 ; 2C_162/2010 du 21 juillet 2010 consid. 4.1).

b. Les déductions sociales et les barèmes ont pour but d'adapter, de manière schématique, la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive de l'art. 127 al. 2 Cst. La réglementation légale en la matière est dès lors nécessairement schématique en raison de la diversité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Pour des raisons pratiques, il n'est en effet pas réalisable, s'agissant du droit cantonal, qu'il traite chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique, de sorte qu'il est autorisé à choisir de telles solutions. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation en cause n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. À cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 141 II 338 consid. 4.5 ; 133 II 305 consid. 5.1 ; 132 I 157 consid. 4.2 ; 128 I 240 consid. 2.3 ; 126 I 76 consid. 2a ; 123 I 1 consid. 6b ; 120 Ia 329 consid. 3 et 4).

- 7) En l'espèce, il n'est pas contesté que les intimés ne peuvent prétendre à la déduction pour charge de famille prévue par l'art. 39 al. 2 let. b LIPP, leur fille ayant atteint l'âge de 25 ans révolus durant l'année fiscale en cause, à savoir 2012. Ils soutiennent toutefois que l'art. 39 al. 2 let. c LIPP leur est applicable, dès lors

qu'ils ont dû assurer l'entretien de leur fille, qui était dans l'incapacité de subvenir à ses besoins en raison du prolongement de ses études.

Il ressort des travaux préparatoires ayant conduit à l'adoption de cette disposition que celle-ci a été conçue de manière restrictive. En effet, les discussions en commission se réfèrent, sans ambiguïté, à l'incapacité du proche de subvenir à son entretien en raison de son âge ou d'une déficience lui étant propre, qu'elle soit physique, psychique ou intellectuelle, reprenant la jurisprudence rendue par les autorités judiciaires tant en application de l'art. 14 al. 5 aLIPP-V que de l'art. 31 al. 3 aLCP, à laquelle elles renvoient d'ailleurs expressément. Ces éléments apparaissent d'autant plus déterminants que la LIPP a été adoptée en 2009, sans que le législateur n'apporte de modification à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP discuté en commission.

Il ressort par ailleurs de la jurisprudence constante de la chambre de céans et de celle de l'ancien Tribunal administratif dont elle a repris les attributions, que, tant en application de l'art. 31 al. 3 let. d aLCP, de l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP-V et, plus récemment, de l'art. 39 al. 2 let. c LIPP, la notion de proche nécessaire a été interprétée strictement pour ne concerner que les personnes n'étant pas en mesure de subvenir à leurs besoins en raison de leur âge ou d'une déficience leur étant propre, de sorte qu'un simple obstacle de nature administrative, comme la poursuite d'études, n'est pas suffisant. Cette jurisprudence conserve dès lors toute sa valeur.

Le fait que le droit fédéral consacre une solution distincte n'y change rien, ce d'autant que le texte des art. 35 al. 1 LIFD et 213 al. 1 aLIFD est conçu de manière différente de celui de l'art. 39 al. 2 LIPP. Alors que ce dernier prévoit une déduction pour charge de famille en faveur des enfants majeurs limitée à l'âge de 25 ans révolus, situation ne permettant pas, au regard des développements qui précèdent, de les mettre au bénéfice, une fois la limite d'âge atteinte, de la déduction pour proches nécessaires, le droit fédéral ne consacre pas une telle limitation pour les enfants en formation, étant précisé que la durée des études est néanmoins subordonnée à l'obtention d'un diplôme permettant l'exercice d'une activité convenable (administration fédérale des contributions, circulaire n° 30 sur l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD du 21 décembre 2010, p. 20). Il importe également peu que l'exposé des motifs relatif à l'art. 32 al. 1 let. b PL 7532 renvoie au droit fédéral s'agissant de l'interprétation de cette disposition, le législateur de la LIPP ayant prévu une solution différente, distincte de celle valable en matière d'IFD, comme rappelé ci-dessus.

Pour les mêmes motifs et étant donné l'autonomie dont bénéficient les cantons en matière de déductions sociales, consacrée par les art. 3 et 9 al. 4 LHID, une interprétation dite verticale, conforme à la LIFD, ne se justifie pas, comme l'a d'ailleurs rappelé le Tribunal fédéral. Il en va de même par rapport aux dispositions du droit civil, ce d'autant que les déductions sociales ne supposent

pas que le contribuable ait une obligation légale d'assistance à l'égard des personnes nécessiteuses (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2010 consid. 2.1).

À cela s'ajoute qu'une interprétation extensive de la disposition en cause ne saurait trouver de fondement sous l'angle du principe de la légalité et porterait atteinte à la sécurité du droit, ce que la pratique développée par la jurisprudence a précisément cherché à prévenir. En particulier, si le législateur avait voulu faire perdurer les déductions sociales pour les étudiants âgés de plus de 25 ans, il l'aurait précisé dans la loi, en ôtant cette limite d'âge, comme en droit fédéral, ce qu'il n'a toutefois pas fait. Que cette situation ne soit pas convaincante sous l'angle du processus dit de Bologne n'y change rien, ce d'autant que celle-ci, bien qu'ayant institué un diplôme de maîtrise, de durée supérieure à l'ancienne licence, n'en a pas moins également créé un baccalauréat universitaire, de durée inférieure et permettant déjà l'exercice d'une activité professionnelle.

L'art. 39 al. 2 let. c LIPP n'est pas davantage contraire au principe d'égalité de traitement ni à ses corollaires en matière fiscale que sont les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, en raison du nécessaire schématisme qu'impose le système des déductions. Les intimés n'apparaissent du reste pas avoir été traités différemment d'autres contribuables s'étant trouvés dans une situation similaire, à savoir celle de parents soutenant leurs enfants poursuivant des études après l'âge de 25 ans, la pratique susmentionnée ayant précisément pour but d'éviter un traitement différent de cas similaire. Leur situation ne saurait par ailleurs être assimilée à celle de parents contribuant à l'entretien d'enfants souffrant d'une déficience physique ou intellectuelle, qui n'ont d'autre choix que de subvenir à leurs besoins.

Le TAPI ne pouvait ainsi faire grief à l'autorité recourante de n'avoir pas correctement appliqué l'art. 39 al. 2 let. c LIPP et faire bénéficier les intimés des déductions sociales prévues par cette disposition, dont ils ne remplissent pas les conditions.

- 8) Il s'ensuit que le recours sera admis. Le jugement du TAPI sera par conséquent annulé et la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 10 mars 2014 concernant l'ICC 2012 rétablie.
- 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des intimés, qui succombent, visant à couvrir l'entier de la procédure juridictionnelle contentieuse (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera en outre allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 27 mars 2015 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 mars 2015 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 9 mars 2015 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 10 mars 2014 concernant l'ICC 2012 ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de Madame et Monsieur A_____, pris conjointement et solidairement ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du contribuable ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du contribuable, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Madame et Monsieur A_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :