

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1669/2007-ICC

ATA/41/2011

ARRÊT

DE LA COUR DE JUSTICE

CHAMBRE ADMINISTRATIVE

du 25 janvier 2011

2^{ème} section

dans la cause

Madame B_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 28 septembre 2009 (DCCR/984/2009)**

EN FAIT

1. Durant l'exercice 2005, Madame B_____ (ci-après : la contribuable), domiciliée à Genève, a été imposée à la source, selon les dispositions de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20).
2. Elle est séparée de son mari et mère de deux enfants, X_____, né en 1996 et Y_____, née en 2000.
3. En octobre 2005, elle a fait venir à Genève sa nièce T_____, née en 1988, l'office cantonal de la population (ci-après : OCP) acceptant de lui délivrer un permis de séjour temporaire pour études (en retenant comme date d'entrée en Suisse le 4 octobre 2005).
4. Le 22 décembre 2006, la contribuable a fait l'objet d'une décision de rectification de l'imposition à la source de la part de la direction de la perception du service de l'impôt à la source de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC). Selon le procès-verbal de taxation, son imposition tenait compte d'un revenu de la contribuable de CHF 59'660.- et d'un revenu accessoire de CHF 6'144.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 1'184,45, plus une taxe personnelle. Les retenues déjà effectuées s'élevant à CHF 59,65, le solde à verser mettait la contribuable au bénéfice de deux charges de famille.
5. Le 28 décembre 2006, la contribuable a élevé réclamation auprès de l'AFC. Elle s'opposait à la décision du 22 décembre 2006. Elle avait non pas deux mais trois enfants à charge, soit trois charges de famille. En effet, elle s'occupait de sa nièce, T_____. Elle demandait que l'AFC prenne une nouvelle décision de rectification d'imposition.
6. Le 26 mars 2007, l'AFC a décidé de maintenir son imposition. Elle était conforme au barème mariée plus deux enfants et à la législation en matière d'impôt à la source. Elle avait été établie de manière à tenir compte de l'ensemble de ses revenus et des déductions appropriées. Aucune autre déduction, excepté celles prévue à l'art. 4 du règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01), dans sa version en vigueur au 31 décembre 2005, ne pouvait être opérée.
7. Le 28 mars 2007, la contribuable a écrit à l'AFC. Elle maintenait sa réclamation et demandait qu'une nouvelle décision se fonde sur des bases légales susceptibles de recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), puis dès le 1^{er} janvier

2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), lui soit adressée. L'art. 1 al. 2 LISP (dans sa version au 31 décembre 2005) se référait lui-même à l'art. 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). Sa nièce devait ainsi être considérée comme une charge de famille.

8. Le 23 avril 2007, l'AFC a transmis le courrier précité à la commission, considérant celui-ci comme un recours au sens de l'art. 49 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Cette autorité de recours a ouvert une instruction.
9. Le 24 janvier 2008, l'AFC a répondu au recours. L'état civil à prendre en considération et les charges de famille, ainsi que les frais de garde au sens des art. 1 al. 2 RISP et 14 aLIPP-V, étaient ceux de la contribuable au 31 décembre de l'année en cours ou à la date de fin d'assujettissement, si elle était antérieure. La notion de charge de famille devait être définie en fonction des critères de l'art. 14 al. 5 LIPP-V. Le recours de la contribuable devait être rejeté parce que cette dernière, qui supportait le fardeau de la preuve, avait échoué dans l'administration de celle-ci. En particulier, elle n'avait pas produit de document étayant l'existence du lien de parenté existant entre elle et T_____. En outre, une charge de famille ne pouvait être retenue qu'en cas d'incapacité de la personne à charge de subvenir à ses besoins, relative en cas de poursuite d'études, ou absolue en cas d'empêchement de l'exercice d'une activité lucrative pour des raisons d'infirmité. En l'occurrence, la contribuable n'avait fourni aucun élément permettant de comprendre la situation et déterminer si l'une ou l'autre de ces hypothèses étaient réalisées. Finalement, la contribuable n'avait pas indiqué en quoi les parents de T_____ étaient incapables de gagner leur vie et se trouvaient dans l'incapacité d'entretenir leur fille.
10. Le 1^{er} février 2008, la contribuable a répliqué. Jamais l'AFC ne lui avait demandé les justificatifs qu'elle réclamait dans le cadre de l'instruction du recours. Elle avait fourni spontanément une copie du permis B pour étudiant de sa nièce et le pouvoir que la mère de T_____ lui avait conféré pour lui transmettre l'autorité sur celle-ci. Le permis B empêchait sa nièce d'exercer une activité lucrative. Celle-ci n'avait pas connu son père, qui n'avait jamais assumé son entretien. Enfin, sa mère n'avait pas la capacité financière d'assumer les frais relatifs à la poursuite de ses études.
11. L'AFC a dupliqué le 12 février 2008. La charge de la preuve de l'incapacité des parents de T_____ à subvenir aux besoins de cette dernière incombait à la contribuable, sans que le fisc ait à solliciter la production de documents au bénéfice du contribuable. N'ayant pas apporté cette preuve, elle devait se voir opposer les conséquences de cette carence.

12. Par décision du 28 septembre 2009, la commission a rejeté le recours. A la date déterminante du 31 décembre 2005, la nièce de la contribuable était âgée de 17 ans et donc mineure. En vertu des règles sur la répartition du fardeau de la preuve, il appartenait à la contribuable de prouver les faits qui étaient de nature à réduire l'impôt. En l'espèce, elle n'avait pas prouvé que sa nièce, respectivement ses parents, étaient incapables de subvenir entièrement à ses besoins et qu'elle se trouvait sans fortune dépassant CHF 50'000.- ou ayant un revenu annuel de CHF 10'200.-, respectivement CHF 20'400.-, permettant la prise en considération soit d'une charge de famille entière soit d'une demi-charge.
13. Le 29 octobre 2009, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de Justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision précitée reçue le 8 octobre 2009. Elle conclut à son annulation, demandant de pouvoir produire des pièces justifiant la charge de famille de sa nièce. A aucun moment la production de ces pièces n'avait été requise. En revanche, elle avait fourni spontanément certains documents à l'AFC. La commission, à défaut de les recevoir de la part de l'AFC, aurait dû les lui demander avant de prendre sa décision. Son droit d'être entendue avait été violé.
14. Le 25 novembre 2009, l'AFC a conclu au rejet du recours. Le droit d'être entendue de la recourante n'avait pas été violé. Dans sa décision d'imposition du 22 décembre 2006, ainsi que dans celle sur réclamation, l'AFC avait clairement indiqué qu'elle ne retenait que deux charges de famille et non trois. Tant au stade de la réclamation que du recours auprès de la commission, la recourante avait eu la possibilité d'apporter la preuve de ce que T_____ était sa nièce, que sa mère ne pouvait pas l'entretenir et qu'elle effectuait des études à la date déterminante du 31 décembre 2005. De même, c'était à la recourante de prouver les conditions permettant de la mettre au bénéfice d'une charge de famille supplémentaire. Ayant failli sur ce point, elle devait en supporter les conséquences.
15. Le 20 novembre 2009, la commission a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
16. Le 5 février 2010, le juge délégué a procédé à l'audition des parties.

Selon la recourante, sa nièce était venue en Suisse pour faire des études, car la mère de celle-ci ne pouvait pas lui financer des études au Portugal, ces dernières étant payantes et celle-là n'ayant jamais travaillé. Elle lui avait trouvé une place dans une école à Genève et lui avait procuré un permis d'étudiant. C'était elle qui assumait les frais d'écologie et d'entretien. Sa sœur ne versait rien. Toutefois, elle avait perçu des allocations familiales pour T_____, versées par Gastrosuisse, la caisse de compensation de son employeur, ceci jusqu'à la majorité de sa nièce. La mère de T_____ vivait au Portugal, elle était mariée et avait eu deux autres enfants. Elle ne touchait aucune allocation familiale pour

T_____, ce qui était conforme à la loi portugaise. Elle se trouvait dans l'impossibilité d'apporter des preuves plus précises, si ce n'était l'attestation d'études de T_____ pour 2005. En effet, sa sœur ne savait ni lire ni écrire. Elle n'avait aucun revenu et elle-même ne pouvait obtenir aucun papier de l'administration portugaise attestant de son dénuement. Sa sœur n'était même pas inscrite et n'avait pas numéro de contribuable. Elle s'engageait à fournir à l'AFC une documentation permettant d'établir les frais engagés pour T_____ en 2005.

Selon la représentante de l'AFC, le seul document transmis par la contribuable était une attestation-quittance. Aucune autre pièce n'avait été remise en rapport avec les études poursuivies par T_____ à la fin de l'année 2005. De même, aucune attestation émanant des autorités portugaises, établissant la situation précaire de la sœur de la recourante, n'avait été produite.

17. Le 16 avril 2010, l'AFC a présenté des observations. Le lien de parenté était admis mais la recourante n'avait fourni aucun justificatif attestant des frais engagés en faveur de sa nièce. Même si elle établissait par pièces que la mère de celle-ci avait autorisé sa fille à résider auprès de la contribuable et qu'elle n'avait pas reçu d'aide de l'institution de la sécurité sociale, ces documents n'attestaient cependant aucunement que celle-ci soit sans ressources au Portugal. N'ayant pas apporté cette preuve, la contribuable ne pouvait bénéficier d'une charge de famille supplémentaire. En outre, la recourante avait indiqué, lors de l'audience de comparution personnelle, qu'elle avait perçu des allocations familiales pour T_____, sans en indiquer le montant. Ces allocations n'avaient pas été déclarées à l'administration fiscale par la contribuable, contrairement aux allocations perçues pour ses deux enfants.
18. Le 5 mai 2010, le juge délégué a écrit à la recourante. Elle devait communiquer d'ici au 30 mai 2010 le montant mensuel des allocations familiales perçues pour l'entretien de T_____ et la période de perception.
19. Le 17 mai 2010, l'intéressée a répondu. Elle avait fourni toute documentation utile avec sa déclaration fiscale. Si celle-ci n'avait pas été enregistrée par l'AFC, elle ne pouvait que le déplorer. Elle ne voyait pas quel document elle pouvait encore fournir. Concernant les allocations familiales perçues pour sa nièce, elles s'étaient élevées, selon l'attestation de Gastrosuisse, à CHF 220.- par mois, dès le mois d'octobre 2005. Si ces montants n'avaient pas été déclarés en 2005, c'était parce qu'ils avaient été perçus à titre rétroactif en 2006. Il serait contraire à toute logique d'imposer fiscalement des revenus perçus pour T_____, sans en accepter la déduction des charges.
20. Le 20 mai 2010, le juge délégué a informé les parties que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A al. 1 et 2 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa version en vigueur au 31 décembre 2010).
2.
 - a. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif ont échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).
 - b. Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.
3.
 - a. Les contribuables soumis à l'impôt à la source se voient appliquer, pour la détermination de la retenue qui sera effectuée sur leur salaire à titre d'imposition de leurs revenus, le barème fiscal de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 3 al. 1 LISP). Ledit barème tient compte des charges de famille. Il est annexé au règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 (RISP - D 3 20.01 ; art. 1 al. 1 RISP).
 - b. L'état civil et les charges de famille pris en considération correspondent à ceux déterminés selon l'art. 14 al. 5 aLIPP-V, soit ceux correspondant à la situation au 31 décembre de l'exercice fiscal (art. 1 al. 2 RISP).

Constituent dans ce cadre une charge de famille, d'une part les enfants du contribuable, majeurs ou mineurs, dont la situation correspond aux critères énoncés à l'art. 14 al. 5 let. a et b aLIPP V, et d'autre part les proches de celui-ci, selon les critères énoncés à l'art. 14 al. 5 let. c aLIPP V. Il s'agit des ascendants ou descendants, autres que les enfants, frères, sœurs, oncles, tantes neveux et nièces incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 10'000.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 6'800.-. Pour ces personnes, l'autorité fiscale doit retenir une charge entière. Lorsque ces mêmes personnes sont à charge et ne réalisent pas un revenu annuel supérieur à CHF 20'400.-, le contribuable se voit reconnaître une demi-charge.

La notion d'incapacité de subvenir entièrement à ses besoins a été reprise du texte de l'art. 31 al. 3 lettre c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05), lequel prévoyait l'octroi de charges de famille pour les proches nécessiteux. Elle doit être interprétée de manière stricte : la personne à charge doit être incapable de subvenir à ses besoins, ce qui suppose

qu'elle ne soit pas capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Cette interprétation respecte l'exigence de stabilité voulue par le législateur : elle limite les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises, en ne prenant en compte uniquement que les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Ce faisant, elle évite la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale (ATA/239/2007 du 15 mai 2007 et jurisprudence citée). Ainsi, un obstacle administratif ayant pour effet d'empêcher une personne de trouver un emploi ne permettrait pas de considérer cette personne comme un proche nécessiteux (ATA/230/2002 du 7 mai 2002). En revanche, le besoin d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur ne devrait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à son entretien si ce fait est établi.

4. a. Un contribuable qui a fait une déclaration peut demander à être entendu par le département en vue de justifier son contenu. Ses offres de preuve doivent être acceptées, dès lors qu'elles sont pertinentes (art. 18 LPFisc). Les principes contenus dans cette disposition légale sont applicables en matière d'imposition à la source.

- b. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent 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 92 I 253 consid. 2 p. 256-257 ; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} éd., Zürich 2002, p. 416 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4 et 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4.4, in RDAF 2007 II p. 299 ; voir également D. SCHÄR, *Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren*, Archives 67 p. 433 ss, en particulier p. 448).

5. En l'occurrence, eu égard à la situation dans laquelle la nièce de la recourante est venue en Suisse, il ne suffit pas à la contribuable, pour que l'autorité fiscale puisse lui reconnaître le bénéfice d'une charge familiale, de faire valoir les liens de parenté et le fait qu'elle paie les frais d'écologie de sa nièce. Elle doit établir qu'elle se trouve dans la nécessité de subvenir aux besoins de l'enfant alors mineure. Dès lors que la mère de celle-ci est en vie, cela passe par l'établissement de sa situation. La mère de l'enfant s'est remariée, mais elle se trouve légalement avoir prioritairement la charge de l'entretien de sa fille. Or, au delà des affirmations sur la situation précaire de celle-là au Portugal, la recourante n'a pas fourni à l'AFC, ni à la chambre de céans, d'éléments probants permettant d'établir à satisfaction de droit l'incapacité objective de sa nièce et de sa mère d'assumer en tout ou partie l'entretien de T_____. La recourante a fait venir sa nièce à Genève afin qu'elle poursuive une formation, ce qui a été rendu possible en raison de son engagement d'en assumer les frais. Cet accord, intervenu au sein de la famille, relève de la convenance personnelle mais n'entraîne pas automatiquement l'admission par l'AFC d'une charge de famille supplémentaire si la contribuable ne démontre pas que les conditions de l'art. 14 al. 5 aLIPP V sont réalisées.

6. Le recours sera rejeté. Un émoulement de CHF 400.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 29 octobre 2009 par Madame B_____ contre la décision du 28 septembre 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met un émoulement de CHF 400.- à la charge de Madame B_____ ;

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 recourant 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 recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :