

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/28/2017-ICC

ATA/170/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 20 février 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
20 mars 2017 (JTAPI/298/2017)**

---

## EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, né en 1977, est contribuable dans le canton de Genève.
- 2) Il s'est marié avec Madame B\_\_\_\_\_, avec qui il a eu un enfant ; il en est aujourd'hui séparé. Il est également père d'un enfant avec sa compagne actuelle.
- 3) Dans sa déclaration fiscale 2015, remise en juin 2016, M. A\_\_\_\_\_ a fait état, s'agissant de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) d'un revenu brut de CHF 111'533.-, et d'un revenu imposable de CHF 69'399.-. Dans la rubrique relative aux pensions et contributions d'entretien versées, il a indiqué un montant de CHF 12'000.-. La déclaration ne faisait en revanche pas mention d'allocations familiales reçues.
- 4) L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a émis le 17 octobre 2016 des bordereaux de taxation conformes à la déclaration 2015 de M. A\_\_\_\_\_. Le montant total de l'ICC s'élevait à CHF 12'738.95, le revenu imposable étant de CHF 71'500.-.
- 5) Par courrier non daté mais reçu le 24 octobre 2016, M. A\_\_\_\_\_ a indiqué à l'AFC-GE qu'il avait omis de déclarer CHF 3'600.- d'allocations familiales dont il était bénéficiaire et relatives à son deuxième enfant. Ce changement modifiait également son revenu net total, ce qui lui faisait gagner plus que sa compagne actuelle et lui permettait « d'être imposé au taux de 50 % de [s]on revenu, selon l'article 41 » pour son deuxième enfant.
- 6) Le 7 novembre 2016, l'AFC-GE a demandé des renseignements à M. A\_\_\_\_\_, le priant de bien vouloir lui remettre, au plus tard le 5 décembre 2016, les justificatifs bancaires détaillés du compte sur lequel il percevait les allocations familiales, ainsi que les justificatifs bancaires mensuels détaillés du compte à partir duquel il effectuait ses versements mensuels à son ex-épouse (sic).
- 7) M. A\_\_\_\_\_ a communiqué les justificatifs bancaires à l'AFC-GE le 16 novembre 2016, tout en demandant à celle-ci s'il était obligatoire de déclarer les déductions à l'instar des revenus.  
  
Il résultait des extraits de compte produits qu'il recevait CHF 300.- d'allocations familiales mensuelles pour son deuxième enfant, et qu'il versait tous les mois la somme de CHF 1'300.- à Mme B\_\_\_\_\_.
- 8) Le 5 décembre 2016, l'AFC-GE a émis des bordereaux rectificatifs, considérant qu'il s'agissait d'une décision sur réclamation. Les allocations familiales de CHF 3'600.- avaient été ajoutées au revenu de M. A\_\_\_\_\_ ; en

contrepartie et conformément aux justificatifs de virement, le montant de la pension alimentaire versée était admis à CHF 15'600.- au lieu de CHF 12'000.-. Le montant total de l'ICC s'élevait ainsi à CHF 12'738.95, le revenu imposable étant de CHF 71'500.-, soit les mêmes montants que lors de la première taxation.

- 9) Le 3 janvier 2017, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, demandant à la prise en compte d'un montant de CHF 12'000.- au titre des pensions et contributions d'entretien versées.

L'AFC-GE, sur la base des justificatifs de versement, avait admis une pension alimentaire de CHF 15'600.- en lieu et place de celle de CHF 12'000.-, montant sur lequel il s'était mis d'accord avec son épouse. Les justificatifs de versement incluaient les allocations familiales (relatives à son premier enfant), qu'il lui reversait en sus mais qu'il ne souhaitait pas déclarer.

Il déduisait de diverses formulations employées dans les lois fiscales que la déclaration des déductions ne revêtait pas un caractère obligatoire, et qu'il n'était dès lors pas tenu de déclarer l'argent versé en supplément à son épouse.

- 10) Par jugement du 20 mars 2017, le TAPI, appliquant la procédure abrégée prévue à l'art. 72 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), a déclaré le recours de M. A\_\_\_\_\_ irrecevable.

M. A\_\_\_\_\_ demandait la réduction d'une déduction, ce qui avait pour effet d'accroître son revenu imposable et donc son imposition. Il n'avait donc pas d'intérêt digne de protection à recourir.

- 11) Par acte posté le 27 mars 2017, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, sans prendre de conclusions formelles.

Une augmentation de son revenu imposable équivaldrait en l'espèce à une diminution de son imposition. En effet, s'il ne pouvait pas bénéficier du splitting pour son premier enfant, dans la mesure où il versait une contribution d'entretien en sus de la garde alternée, il pourrait en revanche en bénéficier s'agissant de son deuxième enfant, car il bénéficierait alors d'un revenu net plus élevé que celui de sa compagne. Il avait dès lors un intérêt digne de protection à recourir.

- 12) Le 11 avril 2017, le TAPI a communiqué son dossier sans formuler d'observations.

- 13) Le 12 mai 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle avait émis en 2011 l'information n° 2/2011 relative à l'imposition de la famille, qui prévoyait qu'en l'absence de pension alimentaire versée et lorsque les

parents vivaient en concubinage, le parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien de l'enfant, et pouvait donc bénéficier du splitting, était celui qui avait le revenu net le plus élevé. L'information n° 2/2011 avait été approuvée par la chambre administrative.

Or, selon la décision de taxation 2015 relative à la compagne de M. A\_\_\_\_\_, et remise en annexe sous le sceau du secret fiscal, c'était celle-là qui avait un revenu net plus élevé, le revenu net de M. A\_\_\_\_\_ s'élevant à CHF 71'500.-.

- 14) Le 29 mai 2017, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 23 juin 2017 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 15) Le 13 juin 2017, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de requêtes ni d'observations complémentaires à formuler.
- 16) M. A\_\_\_\_\_ ne s'est quant à lui pas manifesté.

### **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 LPA).
- 2) Le litige concerne l'ICC 2015, la question se posant devant la chambre de céans étant quant à elle de savoir si le recourant possédait un intérêt à recourir devant le TAPI, ce que ce dernier a nié.
- 3) a. Selon l'art. 2 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), la LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

À teneur de l'art. 60 let. a et b LPA, les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée et toute personne qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée, sont titulaires de la qualité pour recourir (ATA/1642/2017 du 19 décembre 2017 consid. 3a ; ATA/1333/2017 du 26 septembre 2017 ; ATA/1258/2017 du 5 septembre 2017 et les arrêts cités).

Cette notion de l'intérêt digne de protection est identique à celle qui a été développée par le Tribunal fédéral sur la base de l'art. 103 let. a de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 et qui était, jusqu'à son abrogation le 1<sup>er</sup> janvier 2007, applicable aux juridictions administratives des cantons, conformément à l'art. 98a de la même loi (ATA/1642/2017 précité ; ATA/1333/2017 précité). Elle correspond aux critères exposés à

l'art. 89 al. 1 let. c de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 (LTF - RS 173.110) que les cantons sont tenus de respecter, en application de la règle d'unité de la procédure qui figure à l'art. 111 al. 1 LTF (arrêts du Tribunal fédéral 1C\_152/2012 du 21 mai 2012 consid. 2.1 ; 1C\_76/2007 du 20 juin 2007 consid. 3 ; 1C\_69/2007 du 11 juin 2007 consid. 2.2 ; ATA/1333/2017 précité ; Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 pp. 4126 ss et 4146 ss).

b. En matière fiscale, est sans intérêt actuel le recours du contribuable dont les conclusions, bien que tendant à l'annulation d'une décision de taxation, n'impliquent pas une diminution de l'impôt dû (ATA/1642/2017 précité consid. 3b ; ATA/1333/2017 précité ; ATA/647/2014 du 19 août 2014 ; RDAF 2003 II p. 47). Dans la mesure où l'autorité matérielle de la chose jugée se rapporte en principe au seul dispositif, le contribuable n'a ainsi pas un intérêt actuel digne de protection à contester le calcul de report de pertes contenu dans les motifs lorsque le bénéficiaire imposable demeure nul, sauf lorsque l'autorité fiscale entre en matière et procède à un nouveau calcul (ATF 140 I 144 consid. 2.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_973/2012 du 4 octobre 2013 ; ATA/1642/2017 précité consid. 3b).

- 4) L'art. 11 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans sa teneur actuelle en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, dispose que l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Dans son ancienne version (ci-après : art. 11 al. 1 aLHID), cette disposition prévoyait encore que cette même réduction était valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui faisaient ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assuraient pour l'essentiel l'entretien.

Selon les travaux préparatoires ayant abouti à l'adoption de la loi fédérale du 25 septembre 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, qui a entraîné la modification du 1<sup>er</sup> janvier 2011, la suppression de la 2<sup>ème</sup> partie de l'art. 11 al. 1 aLHID était liée aux critiques émises par le Tribunal fédéral ainsi que par la doctrine sur le fait que cette disposition, empiétait sur l'autonomie tarifaire des cantons garantie par l'art. 129 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101 ; ATF 131 II 697 consid. 4.2 et 4.3, ainsi que doctrine citée, in RDAF 2006 p. 140, 146 ; 131 II 710 in RDAF 2006 p. 153). Avec le nouvel art. 11 al. 1 LHID, si les cantons étaient libres concernant l'aménagement de leur barème, ils devaient toutefois respecter les limites fixées par la Cst. et par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Ils seront libres de déterminer de quelle manière ils veulent alléger la charge fiscale des familles monoparentales par rapport aux célibataires,

---

mais seront limités par le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique et la jurisprudence y relative, selon laquelle les familles monoparentales doivent être moins lourdement imposées que les célibataires. Ainsi, par la modification législative proposée, la LHID ne fixait plus de règles que dans le domaine de la relation entre la charge fiscale des personnes mariées vivant en ménage commun en fait et en droit, d'une part, et les contribuables vivant seuls d'autres part (Message du 20 mai 2009 à l'appui de la loi précitée FF 2009 p. 4261 et 4262).

- 5) Dans le canton de Genève, la question du barème d'imposition applicable est réglée à l'art. 41 LIPP. L'art. 41 al. 1 LIPP instaure un calcul de l'impôt en fonction d'un taux d'imposition par tranche. L'art. 41 al. 2 LIPP instaure non pas un barème pour couple mais prévoit l'application d'un taux réduit à 50 % du taux applicable pour les époux vivant en ménage commun (splitting). L'art. 41 al. 3 LIPP autorise l'application de l'art. 41 al. 2 LIPP aux contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait faisant ménage commun avec leurs enfants mineurs ou majeurs ou un proche qui constituent des charges de famille, au sens de l'art. 39 al. 2 LIPP, et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien.
- 6) L'AFC-GE a fait diffuser le 16 février 2011 la lettre d'information 2/2011 (ci-après : l'information n° 2/2011), disponible à l'adresse [http://ge.ch/impots/system/files/documents/DG\\_AFC/2011/ap\\_201102.pdf](http://ge.ch/impots/system/files/documents/DG_AFC/2011/ap_201102.pdf), consultée le 13 février 2015). Celle-ci vise à préciser le mode de soumission au barème d'imposition instauré par l'art. 41 LIPP. Cette circulaire s'inspire de la jurisprudence rendue en matière de barème fiscal applicable aux contribuables divorcés en cas de garde alternée (ATF 133 II 205). Selon son ch. 2.1., lorsqu'il n'y a pas de versement d'une pension alimentaire et que les parents vivent en concubinage ou pratiquent une garde alternée sur leur enfant mineur, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien au sens de l'art. 41 al. 3 LIPP est celui qui dispose du revenu brut le plus élevé. L'information n° 2/2011 ne donne pas d'autres précisions concernant la composition du revenu à prendre en considération.
- 7) a. À plusieurs reprises, la chambre administrative a confirmé que l'interprétation faite par l'AFC-GE de la notion d'entretien au sens de l'art. 41 al. 3 LIPP, telle que codifiée dans l'information n° 2/2011, était conforme au droit (ATA/555/2015 du 2 juin 2015 consid. 15 ; ATA/624/2014 du 12 août 2014 ; ATA/233/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/291/2013 du 7 mai 2013).  
  
b. Néanmoins, le Tribunal fédéral a jugé en août 2015 que dans le cas où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente, où aucune contribution d'entretien n'est versée et où les parents ont convenu de prendre en charge l'entretien de l'enfant à parts égales, c'est le parent qui a le revenu le moins élevé qui doit être considéré comme contribuant pour l'essentiel à

l'entretien de l'enfant ; partant, le barème réduit doit lui être accordé pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal sur le revenu – la solution prévue par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) consistant à accorder ce barème au parent qui a le revenu le plus élevé violait, dans une telle configuration, le principe de la capacité économique verticale (ATF 141 II 338).

c. À la suite de cet arrêt, l'AFC-GE a modifié l'information n° 2/2011. À partir de la période fiscale 2015, c'était le parent qui avait le revenu net le plus bas qui assurait pour l'essentiel l'entretien de l'enfant dans le cas où quatre conditions étaient remplies, à savoir que les parents disposaient de l'autorité parentale conjointe, qu'ils pratiquent une garde alternée, qu'il n'y avait pas de versement d'une pension alimentaire, et que les frais nécessaires à l'entretien de l'enfant soient partagés entre eux de manière égale. Pour les parents non mariés vivant en ménage commun, la seule modification opérée était la prise en compte du revenu net en lieu et place du revenu brut ; c'était toutefois toujours le parent bénéficiant du revenu le plus élevé qui était censé contribuer davantage à l'entretien de l'enfant.

- 8) En l'espèce, le recourant a indiqué dans son courrier d'octobre 2016, traité par l'AFC-GE comme réclamation, qu'il avait omis de déclarer CHF 3'600.- d'allocations familiales dont il était bénéficiaire pour son deuxième enfant, et que ce changement modifiait également son revenu net total, ce qui lui faisait gagner plus que sa compagne actuelle et lui permettait donc de bénéficier du taux réduit.

Par ailleurs, selon la taxation 2015 de la compagne actuelle du recourant, celle-ci avait un revenu net supérieur au sien, mais de moins de CHF 3'600.-. Dès lors, s'il était fait droit aux conclusions que le recourant a formulées par-devant le TAPI, en l'état de la pratique et de la jurisprudence – la question de savoir si la prise en compte de l'entier de la déduction est obligatoire pour le fisc, et si l'information n° 2/2011 est conforme à la jurisprudence fédérale dans son cas, relevant du fond du litige –, la baisse de la déduction pourrait effectivement faire passer son revenu net au-dessus de celui de sa compagne, et le faire bénéficiaire du splitting – bénéfice dont l'AFC-GE ne prétend au demeurant pas qu'il serait inférieur à l'impôt correspondant aux CHF 3'600.- de revenu imposable litigieux.

Le recourant a donc raison d'alléguer qu'il possédait un intérêt pratique et actuel à recourir par-devant le TAPI.

- 9) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement entrepris annulé et la cause renvoyée au TAPI pour nouvelle décision, celle-ci devant porter soit sur le fond du litige soit, le cas échéant, sur une autre cause d'irrecevabilité.

- 10) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA). Le recourant n'y ayant pas conclu, et n'alléguant pas avoir exposé de frais pour sa défense, il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 27 mars 2017 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 mars 2017 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 mars 2017 ;

renvoie, au sens des considérants, la cause au Tribunal administratif de première instance ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni 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 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 Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf, M. Verniory, juges.



Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :