

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/951/2012-ICC

ATA/233/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 8 avril 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur F _____

représenté par Me Fabienne Fischer, avocate

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
10 juin 2013 (JTAPI/705/2013)**

EN FAIT

- 1) Monsieur F_____, domicilié à Genève, s'est marié le _____ 1994.
- 2) Par jugement du 26 novembre 2003, le Tribunal de première instance (ci-après: le TPI) a prononcé le divorce des époux F_____. Il a maintenu l'autorité parentale conjointe sur leur enfant, A_____, né le _____ 1997, et instauré une garde alternée. Il leur a aussi donné acte qu'ils renonçaient réciproquement à se réclamer une contribution d'entretien à leur propre entretien, ainsi qu'à celui de leur enfant.
- 3) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2010, M. F_____ a indiqué être divorcé et mentionné un revenu brut de CHF 106'228.-, ce qui correspondait à un revenu imposable de CHF 83'712.- pour l'impôt communal et cantonal (ci-après : ICC).

Sous la rubrique « charge de famille », il a déclaré un enfant à charge.

- 4) Le 17 août 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC-GE) a adressé à M. F_____ un bordereau de taxation 2010 pour l'ICC s'élevant à CHF 14'833,60.-, calculé sur un revenu imposable de CHF 79'107.-. Sous la rubrique « barème d'imposition », il était indiqué « art. 41 al. 1 LIPP » (loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 – LIPP – D 3 08).
- 5) Le 14 septembre 2011, M. F_____ a élevé réclamation contre ce bordereau.

Il avait obtenu la déduction d'une demi-charge de famille, mais n'avait pas obtenu le splitting prévu par l'art. 41 al. 2 et 3 LIPP. Pourtant, rien n'indiquait que le taux de 50 % de l'art. 41 al. 2 LIPP ne devait être appliqué qu'à un seul des ex-époux dès lors qu'ils assumaient tous les deux à parts égales l'entretien de l'enfant. En outre, l'AFC-GE avait pris une décision arbitraire en appliquant le taux de 50 % à un des époux seulement. La décision de l'AFC-GE violait également l'égalité de traitement, M. F_____ étant dans une situation économique semblable à son ex-épouse.

- 6) Le 16 février 2012, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Le splitting de l'art. 41 al. 3 LIPP ne pouvait pas être accordé à M. F_____ car il n'assurait pas l'essentiel de l'entretien de l'enfant. En cas de garde alternée, la personne bénéficiant de cette disposition était celle qui disposait du revenu brut le plus élevé, donc son ex-épouse.

- 7) Le 17 mars 2012, M. F_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après: TAPI).

Outre les griefs et les arguments exposés dans sa réclamation, la décision violait le principe de l'égalité entre les hommes e les femmes. Il était notoire que ces dernières gagnaient en moyenne moins que les hommes. Dans la grande majorité des couples divorcés, les hommes gagnaient plus que les femmes. Comme, dans les cas de garde et entretien partagés, le critère du revenu brut le plus important était central pour attribuer le bénéfice du splitting, l'application de la loi était contraire à ce principe.

- 8) Le 29 juin 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En cas de garde alternée et d'absence de pension alimentaire, le parent disposant du revenu brut le plus élevé était présumé être le parent qui assurait l'essentiel de l'entretien de l'enfant. L'information n° 2/2011 du 16 février 2011 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) relative à l'imposition des familles (ci-après : l'information n° 2/2011) et la jurisprudence fédérale l'indiquaient clairement. En outre, le Tribunal fédéral avait jugé, pour l'impôt fédéral direct, que l'imposition séparée des parents ne devait pas déboucher sur l'octroi de plusieurs déductions de même nature. Sinon, les parents séparés seraient placés dans une situation plus favorable que des parents en couple. Par harmonisation verticale, ce principe s'appliquait aussi en droit cantonal.

- 9) Le 6 mai 2013, l'ex-épouse de M. F_____ a confirmé que depuis le divorce leur fils passait la moitié de son temps, semaine, week-end et vacances, chez elle et la moitié chez son père. Les parents divisaient par deux les frais et charges d'entretien.

- 10) Le 10 juin 2013, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE.

Le principe selon lequel la personne qui avait le revenu brut le plus important contribuait en plus grande partie à l'entretien de l'enfant n'était pas respecté dans le cas de M. F_____, dès lors que les deux ex-époux fournissaient la même participation financière. En ne bénéficiant pas du barème « personne mariée », les impôts du recourant se montaient à CHF 14'833,60.- contre CHF 10'728,25.- pour son ex-épouse alors que leurs revenus imposables étaient respectivement de CHF 79'107.- et CHF 87'804.-. Dès lors, il payait proportionnellement plus d'impôt que son ex-épouse, ce qui violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

- 11) Le 5 juillet 2013, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en reprenant ses explications et conclusions.

L'AFC-CH avait indiqué qu'en cas de garde alternée et à défaut du versement d'une contribution d'entretien, le critère déterminant était l'importance de la garde effective exercée par les parents. En cas de garde de même importance, il fallait considérer que le parent ayant le revenu brut le plus important assurait l'essentiel de l'entretien de l'enfant. Le Tribunal fédéral avait confirmé cette solution qui s'appliquait tant à l'imposition fédérale que cantonale par le principe de l'harmonisation verticale. Accorder simultanément le barème « personne mariée » aux conjoints séparés créait une situation plus favorable que celle des couples mariés. Le même abattement ne pouvait pas être accordé plusieurs fois. Quant à l'égalité de traitement, un certain schématisme dans les réglementations de déductions était nécessaire en raison de la multiplicité des situations individuelles. Enfin, les contribuables qui se trouvaient dans la même situation que M. F_____ étaient taxés de façon identique selon le barème ordinaire.

- 12) Dans un courrier du 6 août 2013 adressé aux parties, après la détermination négative de l'AFC-GE, la chambre administrative a renoncé à l'appel en cause de l'ex-épouse de M. F_____.
- 13) Le 28 août 2013, le nouveau conseil de M. F_____ a demandé un délai supplémentaire pour prendre connaissance du dossier et se déterminer sur le recours de l'AFC-GE.
- 14) Le 29 août 2013, la chambre administrative a prolongé le délai au 10 octobre 2013.
- 15) Le 10 octobre 2013, le délai a été prolongé exceptionnellement au 14 octobre 2013.
- 16) Le 14 octobre 2013, M. F_____, par l'intermédiaire de son conseil, a conclu au rejet du recours.

Le principe de l'égalité de traitement était violé. Le critère du revenu brut le plus élevé était une supposition qui n'était pas objectivement fondée et pas réalisée dans le cas d'espèce. Malgré une capacité contributive moindre, M. F_____ payait un montant d'impôt plus important que son ex-épouse. La circulaire de l'AFC-CH n° 7 du 20 janvier 2000 relative à l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct et l'attribution de l'autorité parentale par des père et mère séparés ou divorcés (ci-après: la circulaire) sur laquelle se basait l'information n° 2/2011 dépassait la clause de délégation de l'art. 102 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) . Elle

outrepassait la simple disposition d'exécution. De plus, le Tribunal fédéral avait estimé que la solution du revenu brut le plus élevé ne devait être retenue qu'en l'absence d'une solution plus favorable. Il existait une solution préférable qui appliquerait le splitting aux deux parents sur la moitié de leur revenu. Finalement, le cas de M. F_____ n'était pas isolé et le schématisme retenu débouchait sur une inégalité systématique pour des contribuables semblables.

- 17) Le 15 octobre 2013, le juge délégué a communiqué la détermination de M. F_____ à l'AFC-GE et gardé la cause à juger, ce dont les parties ont été informées.

EN DROIT

- 1) Le recours a été interjeté en temps utile auprès de la juridiction compétente (art. 132 al. 1 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).

- 2) Il est établi et non contesté que le litige porte sur le barème d'imposition auquel l'AFC-GE a soumis la contribuable pour l'ICC 2010. La cause doit dès lors être examinée à la lumière de la LIPP dans sa teneur en vigueur lors de cette période fiscale.

- 3) L'art. 41 al. 1 LIPP fixe le taux de l'impôt selon le revenu déterminant du contribuable.

Pour les époux vivant en ménage commun, le taux appliqué à leur revenu est celui qui correspond à 50 % de ce dernier (art. 41 al. 2 LIPP).

Ce taux réduit est également applicable aux contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait, qui font 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 (art. 41 al. 3 LIPP).

- 4) A l'issue du jugement de divorce du 16 novembre 2003, les époux F_____ se sont vu attribuer l'autorité conjointe et la garde alternée de leur enfant. Ce dernier vit la moitié de son temps (semaines, week-ends et vacances) chez son père et la moitié chez sa mère. Les ex-époux paient à part égale les frais d'entretien et d'éducation.

- 5) L'AFC-GE doit déterminer lequel des ex-conjoints assure effectivement l'essentiel de l'entretien de l'enfant.

a. D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 et les références citées ; Arrêts du Tribunal fédéral 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 ; ATA/291/2013 du 7 mai 2013 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1^{er} septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c).

a. L'information n° 2/2011 s'inspire de la circulaire et de la jurisprudence (ATF 133 II 205). Elle applique ainsi le principe de l'harmonisation verticale voulue par la LIPP (MGC 2007-2008/V A 4024). La jurisprudence susmentionnée se base sur l'art. 11 al. 1 2^{ème} phr. de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2011, dont la teneur était la suivante : « Cette même réduction est valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien ».

Depuis cette date, cette phrase a été abrogée, et des projets de réforme et d'adaptation de l'imposition des familles monoparentales sont en discussion au niveau fédéral et cantonal (Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil du 24 avril 2013 concernant la motion M 2030, disponible à l'adresse <http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/M02030A.pdf>, consulté le 1^{er} avril 2014).

Les principes rappelés ci-dessus sont applicables en l'espèce, la période fiscale concernée étant antérieure à cette modification.

b. Selon la circulaire et la jurisprudence, l'attribution de l'autorité parentale conjointe ne doit pas entraîner une application multiple du barème applicable aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants et ne doit pas conduire à l'octroi de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant. Dans le cas contraire, les conjoints séparés ayant un enfant à charge auraient des avantages fiscaux par rapport à un couple qui ne peut bénéficier que d'une déduction de même nature (ATF 133 II 305 consid. 7.3; circulaire ad ch. 3).

Le parent qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant est celui qui bénéficie du splitting. En cas d'absence de pension alimentaire et si les parents

pratiquent la garde alternée, le parent qui a le revenu brut le plus élevé est celui qui assure pour l'essentiel l'entretien, supposant que le parent le plus aisé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 8.5; information n° 2/2011, chiffre 2.1).

- 6) Le Tribunal fédéral estime ainsi que « lorsque la garde alternée est d'égale importance, la solution de l'Administration fédérale des contributions consistant à accorder la déduction sociale pour enfant et celle pour assurances, qui lui est légalement liée, à celui des parents qui a le revenu le plus élevé relève de l'opportunité, puisqu'elle conduit à accorder la solution la plus favorable au plan fiscal, supposant que le parent le plus aisé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant. A défaut de solution préférable, elle peut également être considérée comme conforme aux art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD » (ATF 133 II 305 consid. 8.5). Le fait d'accorder à chaque parent séparé ou divorcé une moitié du barème « personne mariée » ne respecterait pas le système de l'impôt fédéral qui rattache l'enfant à un parent unique ou à un couple qui forme une unité économique. En revanche, le système cantonal genevois de splitting, de par l'harmonisation verticale des principes fiscaux, est admissible.
- 7) 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 être respectés (art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 - Cst. - RS 101).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de l'imposition d'après la capacité contributive, chaque personne doit participer aux charges financières de l'Etat selon ses moyens. Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; en revanche, s'ils sont dans des situations de fait différentes, qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée en conséquence (ATF 136 II 88 consid. 5.2 p. 97; ATF 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 pp. 215 ss; 118 Ia 1 consid. 3a p. 2).

- 8) Les déductions sociales et les barèmes ont pour but de respecter le principe de la capacité contributive de chaque catégorie de contribuable. Ils sont de par nature schématiques car ils doivent s'adapter aux multitudes de situations individuelles. Il est impossible de traiter mathématiquement chaque contribuable de la même manière. Dès lors, s'il n'est pas possible d'arriver à une situation absolument égale pour tous, il suffit que la réglementation n'arrive pas à une inégalité de traitement systématique pour une catégorie de contribuables. En outre, il est très difficile de comparer les différentes situations (ATF 133 II 205 consid. 5.1). En traitant les situations individuellement, il existe même un risque de créer d'autres inégalités (ATF 132 I 157 consid. 4.2 p. 163; ATF 126 I 76 consid. 2a p. 78; ATF 123 I 1 consid. 6b p. 8; ATF 120 Ia 329 consid. 3 p. 333).

- 9) Lorsque - comme en l'espèce - le jugement de divorce n'instaure pas le versement d'une pension alimentaire et que les parents pratiquent une garde alternée, le parent réputé assurer l'essentiel de l'entretien est celui qui dispose du revenu brut le plus élevé, soit en l'espèce l'ex-épouse de M. F_____.

En conséquence, l'AFC-GE a, à juste titre, appliqué le barème de l'art. 41 al. 1 LIPP à la taxation ICC 2010 de M. F_____ et a fixé correctement le montant de l'impôt. Certes, M. F_____ paie proportionnellement et dans l'absolu une somme plus élevée que son ex-épouse. Cependant, il n'est pas démontré qu'il existe une discrimination systématique d'une catégorie de contribuables à laquelle M. F_____ appartient. En outre, un certain schématisme est acceptable face à la multiplicité des situations individuelles. En essayant de corriger l'inégalité de traitement dans la situation particulière entre M. F_____ et son ex-épouse, le risque de créer des inégalités envers d'autres catégories de contribuables est important, notamment envers les couples mariés ou les concubins. De plus, la démarche qui consisterait à devoir comparer systématiquement la situation financière de deux ex-époux afin de décider de l'application du splitting engendrerait des incertitudes quant à la détermination de la taxation de chaque contribuable. Finalement, la solution d'appliquer le splitting à la moitié du revenu de chaque ex-époux, même si retenue par une partie de la doctrine, est contraire au principe d'unicité économique du contribuable (ATF 133 II 205 consid. 8.5 ; Danielle YERSIN, Commentaire romand impôt fédéral direct, 2008, p. 1682, n. 23).

Ainsi, la solution retenue par l'AFC-GE est la solution préférable en l'état de la législation.

- 10) Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de M. F_____ qui succombe et il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 juillet 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 juin 2013 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal de première instance du 10 juin 2013 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 16 février 2012 ;

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

dit qu'il ne lui 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 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 l'administration fiscale cantonale, à Me Fabienne Fischer, avocate de l'intimé, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

