

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2450/2011-ICC

ATA/624/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 août 2014

en section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
31 octobre 2012 (JTAPI/1312/2012)**

EN FAIT

1) Monsieur A_____, marié le _____ 1997 avec Madame A_____, née B_____, est père de deux enfants, C_____, né le _____ 1997, et D_____, née le _____ 1999.

2) Par jugement du 23 avril 2007, le Tribunal de première instance de Genève (ci-après : le TPI) a dissous par le divorce le mariage contracté par Mme et M. A_____, leur a attribué l'autorité parentale conjointe sur leurs enfants, C_____ et D_____, et instauré une garde partagée, le domicile d'C_____ devant se trouver chez le père et celui de D_____ chez la mère.

Les parents renonçaient à se réclamer une contribution d'entretien en faveur de leurs enfants au vu de l'instauration de la garde alternée.

3) Par jugement du 5 mars 2009, le TPI a, sur accord entre les parties, complété celui du 23 avril 2007.

Mme A_____ acceptait d'assumer administrativement D_____ et de prendre en charge l'intégralité des frais relatifs à son entretien. M. A_____ en faisait de même pour C_____. Les parties acceptaient en outre de prendre en charge, pour moitié chacune et de commun accord les éventuels frais extraordinaires relatifs à chacun des enfants.

4) Dans sa déclaration fiscale 2010 du 5 avril 2011, M. A_____ a fait valoir une charge de famille en faveur de son fils C_____.

5) Par bordereaux du 9 juin 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2010 à CHF 290,10 calculé sur un revenu imposable de CHF 42'200.- et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2010 à CHF 2'039,95 sur un revenu imposable de CHF 29'304.-.

En ce qui concerne l'ICC, M. A_____ était taxé selon le barème légal général applicable et bénéficiait de la réduction pour deux demi-charges de famille de CHF 9'000.-. En revanche, il n'était pas mis au bénéfice du splitting.

6) Par courrier du 13 juin 2011, M. A_____ a élevé réclamation contre sa taxation ICC 2010, concluant à ce qu'il soit mis au bénéfice du splitting et à ce que son taux d'imposition soit calculé sur le 50 % de son revenu imposable de CHF 29'304.-, soit CHF 14'652.-.

7) Par décision du 23 juin 2011, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

En cas d'une garde alternée, le splitting n'était attribué qu'au parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien des enfants. Mme A_____ disposait d'un revenu brut plus élevé et était présumée assurer pour l'essentiel l'entretien des enfants.

8) Par acte déposé le 22 juillet 2011, M. A_____ a recouru contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 23 juin 2011 auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à l'octroi du splitting en ce qui concerne l'ICC.

9) Dans ses observations du 30 décembre 2011, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en reprenant les motifs de sa décision sur réclamation.

Mme A_____ avait été imposée sur un revenu plus élevé et avait obtenu le splitting ainsi qu'une charge de famille en rapport avec l'ICC.

10) Dans sa réplique du 9 février 2012, M. A_____ a maintenu les termes et les conclusions de son recours.

11) Par jugement du 31 octobre 2012, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour une nouvelle décision de taxation relative à l'ICC 2010 dans le sens des considérants.

La garde alternée assumée par les deux parents était d'importance égale. Mme A_____ disposait d'un revenu plus élevé et était présumée contribuer pour l'essentiel à l'entretien des enfants et pouvait ainsi bénéficier du splitting. Cependant, en se fondant sur le jugement du TPI du 5 mars 2009, la situation de M. A_____ était comparable à celle d'une famille monoparentale. Le concerné faisait ménage commun avec son fils et contribuait entièrement à ses besoins. La présomption selon laquelle le parent qui disposait d'un revenu plus élevé contribuait pour l'essentiel à l'entretien des enfants ne s'appliquait pas au cas d'espèce, M. A_____ assumant intégralement les frais d'entretien de son fils C_____ avec lequel il faisait ménage commun.

12) Par acte déposé le 7 décembre 2012, l'AFC-GE a recouru contre le jugement du TAPI du 31 octobre 2012 auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à la confirmation de sa décision sur réclamation du 23 juin 2011.

La garde partagée instaurée par les jugements du TPI était incompatible avec une prise en charge exclusive d'C_____ par son père, l'enfant vivant une semaine sur deux chez sa mère. À travers les dépenses fixes, notamment de loyer et de nourriture, celle-ci participait à l'entretien de son fils. Le cas de M. A_____ s'apparentait à une situation classique de garde alternée sans versement compensatoire d'une pension alimentaire. Le jugement du TPI du 5 mars 2009 en maintenant la gardée alternée avait octroyé à chacun des parents une

responsabilité sur les deux enfants. La situation n'était pas comparable à celle d'une famille monoparentale qui ne connaissait pas la garde alternée. Le domicile des enfants n'était qu'un élément secondaire qui ne devait pas occulter la réalité de la garde alternée.

Le critère déterminant était celui du revenu brut le plus élevé. Mme A_____ disposait, en 2010, d'un revenu supérieur à celui de M. A_____ et avait ainsi bénéficié du splitting.

- 13) Par courrier du 21 décembre 2012, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations.
- 14) Dans ses observations du 10 janvier 2013, M. A_____ a conclu à la confirmation du jugement du 31 octobre 2012 du TAPI.

Depuis le jugement du 5 mars 2009 du TPI, la situation concernant les enfants C_____ et D_____ avait évolué. Les deux adolescents avaient les clés des domiciles respectifs de leurs parents et pouvaient se rendre à leur guise chez l'un ou l'autre. Ils mangeaient presque tous les jours à midi chez leur père et étaient fréquemment chez celui-ci, leur école étant plus proche de son domicile que de celui de leur mère. Il était impossible de déterminer « l'importance de la garde exercée par chacun des parents ».

Conformément au jugement du 5 mars 2009, chacun des parents s'occupait de chaque enfant sur le plan administratif et financier. M. A_____ était le seul référant officiel d'C_____ et pourvoyait à tous ses besoins, ce qui correspondait à une charge complète et non à deux demi-charges. La garde partagée était une source de dépenses supplémentaires pour les deux parents. Chaque enfant n'avait qu'un seul domicile légal. Le domicile fiscal de M. A_____ devait être considéré comme celui d'une famille monoparentale avec un seul enfant à charge.

- 15) Dans sa réplique du 15 janvier 2013, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions en reprenant les arguments de son recours.
- 16) Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger.

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).

2) Le litige porte sur le barème d'imposition de M. A_____ pour l'ICC 2010. La cause doit dès lors être examinée à la lumière de la loi sur l'imposition sur les personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (art. 72 al. 1 LIPP).

3) a. 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).

b. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a émis à l'intention des administrations cantonales de l'impôt fédéral direct la circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 (ci-après : circulaire n° 7) relative à l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et à l'attribution de l'autorité parentale conjointement à des parents non mariés et au maintien de l'exercice en commun de l'autorité parentale par des père et mère séparés ou divorcés (disponible sur <http://www.vdfisc.ch/circ-famille-IFD.pdf>, consulté le 6 août 2014).

L'AFC-CH y précise qu'en cas de garde alternée de l'enfant par les deux parents et à défaut du versement par l'un à l'autre d'une contribution pour l'entretien de l'enfant ou en cas d'égalité des contributions de l'un et de l'autre, le critère déterminant sera l'importance de la garde exercée par chacun des parents. En cas de garde de fait de même importance, le critère subsidiaire déterminant pour l'octroi de la déduction pour enfant ou pour le choix du barème est celui du revenu le plus élevé (circulaire n° 7, p. 4). Les art. 213 et 214 LIFD, figurant dans la circulaire précitée, ont été abrogés par le chiffre I 1 de la loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2014 (RO 2013 2397 ; FF 2011 3381). Leur teneur a été reprise respectivement dans les art. 35 et 36 LIFD.

4) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, « lorsque la garde alternée est d'égale importance, la solution de l'AFC-CH 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). Une telle solution viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive, mais elle s'impose en vertu de la suprématie du droit fédéral que l'art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) empêche de revoir, vu le texte clair des dispositions en cause (ATF 133 II 305 consid. 6.6). 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 (ATA/233/2014 du 8 avril 2014).

- 5) 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 consid. 3.3 ; 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).

b. L'information n° 2/2011 du 16 février 2011 de l'AFC-GE (ci-après : information n° 2/2011), disponible sur l'adresse http://ge.ch/impots/system/files/documents/DG_AFC/2011/ap_201102.pdf, consulté le 6 août 2014) s'inspire de la circulaire n° 7 et de la jurisprudence (ATF 133 II 205) précitées. 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 suivante, antérieure au 1^{er} janvier 2011 : « 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 sur l'adresse <http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/M02030A.pdf>, consulté le 6 août 2014).

c. Selon la circulaire n° 7 et la jurisprudence précitées, 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) 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 Cst.).

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 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 p. 215 ss ; 118 Ia 1 consid. 3a p. 2).

- 7) 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 ; 126 I 76 consid. 2a p. 78 ; 123 I 1 consid. 6b p. 8 ; 120 Ia 329 consid. 3 p. 333).

- 8) En l'espèce, L'AFC-GE doit déterminer lequel des ex-conjoints assure effectivement l'essentiel de l'entretien de leurs enfants.

A l'issue du jugement de divorce du 23 avril 2007 complété par celui du 5 mars 2009, les époux A_____ se sont vus attribuer l'autorité parentale conjointe et la garde alternée de leurs enfants. Selon ces jugements, chacun des enfants vit une semaine sur deux chez l'un des parents. Chacun des ex-époux pourvoit intégralement à l'entretien de l'enfant partageant son ménage. Mme et M. A_____ ont renoncé à se réclamer une contribution d'entretien en faveur de leurs enfants.

Les principes rappelés ci-dessus sont donc applicables au cas d'espèce.

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. A_____ et a fixé correctement le montant de l'impôt. Certes, M. A_____ 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. A_____ appartient. En outre, un certain schématisme est acceptable face à la multiplicité des situations individuelles (ATA/233/2014 précité).

En essayant de corriger l'inégalité de traitement dans la situation particulière entre M. A_____ 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 (ATA/233/2014 précité).

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 ; ATA/233/2014 précité ; 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.

- 9) Dès lors, le recours sera admis. Au vu des spécificités du dossier, aucun émolument ne sera perçu et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 décembre 2012 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 octobre 2012 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 octobre 2012 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 juin 2011 ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Monsieur A_____, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Junod et Payot Zen Ruffinen, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Sudre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :