

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4968/2007 FIN

ATA/506/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 septembre 2008

dans la cause

Monsieur D_____

représenté par le Centre social protestant, agissant par Monsieur Gustave Desarnaulds

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal 2003.
2. Monsieur D_____ s'est marié le 28 avril 1998 avec Madame D_____, née P_____. De cette union est né l'enfant C_____, le _____ 2000. M. D_____ vit séparé de son épouse depuis le 1^{er} décembre 2002.
3. Le divorce des époux D_____ a été prononcé le 29 mars 2004 par le Tribunal de première instance de Genève. Le jugement a laissé l'autorité parentale aux deux parents. La garde de l'enfant a été confiée à la mère, auprès de laquelle il est domicilié, « étant précisé qu'il sera pris en charge par sa mère à raison de 60% et par son père à raison de 40% », conformément aux termes figurant dans la requête commune en divorce. Le jugement prévoit que, sauf accord différent entre les ex-époux, M. D_____ bénéficie d'un droit de visite sur l'enfant à raison de deux jours et deux nuits par semaine, d'un week-end sur deux et de la moitié des vacances scolaires.
4. Dans sa déclaration fiscale 2003, M. D_____ a fait valoir une charge de famille, un montant additionnel pour les frais de garde de CHF 2'500.- ainsi qu'un montant déterminant pour le rabais d'impôt de CHF 27'500.-. Il a également déduit les contributions d'entretien versées à son épouse ainsi qu'à son fils pour un total de CHF 16'800.-.
5. Le bordereau notifié le 9 novembre 2004 à M. D_____ par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) se fondait sur un revenu net imposable de CHF 75'951.- et une fortune de CHF 31'409.-. L'impôt s'est élevé à CHF 14'940.-, conformément au barème applicable aux personnes seules (barème A).
6. Le 26 novembre 2004, M. D_____ a formé réclamation contre ce bordereau. Il a fait valoir que dans le calcul du rabais d'impôt, l'AFC avait retenu de manière erronée un montant de CHF 15'000.- concernant les personnes seules au lieu du rabais de CHF 27'500.- destiné aux familles. L'AFC aurait dû tenir compte de l'enfant pour une charge de famille et pour le rabais d'impôt. Les frais de garde et la déduction sociale sur la fortune auraient également dû être accordés.
7. L'AFC a rejeté la réclamation le 7 mars 2005. Selon le jugement de divorce, la garde de l'enfant avait été attribuée à la mère avec résidence principale chez celle-ci. La notion de garde partagée n'était par conséquent pas réalisée. Pour la même raison, les déductions afférentes à l'enfant ne pouvaient pas non plus être accordées, ni le rabais d'impôt à hauteur de CHF 27'500.-.
8. Le 21 mars 2005, M. D_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Le jugement de divorce faisait apparaître que l'enfant vivait au minimum à 60% avec sa mère et à 40% avec son père. En réalité, il vivait « grosso modo » à moitié chez sa mère et à moitié chez son père. Avec un tel taux de prise en charge, on ne pouvait que parler de garde

partagée. M. D_____ a conclu à l'annulation de la décision de l'AFC du 7 mars 2005, à l'admission d'un rabais d'impôt de famille de CHF 27'500.-, à la prise en compte d'une demi-charge, des frais de garde, de la déduction sociale sur sa fortune ainsi qu'à la prise en considération d'une déduction pour charge de famille.

9. Dans sa réponse du 23 novembre 2005, l'AFC a relevé que le recourant ne pouvait pas, au moment des faits, être considéré comme un contribuable faisant ménage indépendant avec un enfant constituant une charge de famille. Le montant déterminant pour le rabais d'impôt avait correctement été arrêté à CHF 15'000.-. Il ne pouvait pas prétendre à une déduction supplémentaire pour la charge de son fils, ni à une déduction additionnelle pour frais de garde, pas plus qu'à une déduction sociale sur la fortune, car il ne tenait pas ménage indépendant avec un enfant. Par contre, la contribution d'entretien de CHF 16'800.- avait été admise en déduction du revenu imposable, conformément à la loi.
10. M. D_____ a répliqué le 20 décembre 2005 qu'il maintenait son recours, l'AFC n'ayant aucune raison de douter de la garde alternée pratiquée depuis le mois de décembre 2002. L'envoi était accompagné d'une déclaration écrite de son ex-épouse attestant qu'une garde alternée de 50% était pratiquée avec son ex-conjoint sur leur fils.
11. L'AFC a dupliqué le 26 janvier 2006. Elle a précisé s'en tenir au dispositif du jugement de divorce, celui-ci entérinant une pratique préexistante attribuant la garde de l'enfant à la mère.
12. Le 20 septembre 2007, la commission a demandé à M. D_____ de fournir la convention relative à la garde partagée de l'enfant C_____ durant l'année 2003.
13. M. D_____ a répondu le 1^{er} octobre 2007 qu'il n'y avait pas eu de convention entre les époux au sujet de la garde de leur enfant. Le courrier comprenait une déclaration écrite des parents et d'amis de M. D_____, attestant de la pratique d'une garde alternée sur l'enfant.
14. Par décision du 12 novembre 2007, notifiée le 23 suivant, la commission a rejeté le recours. A l'occasion d'un cas comparable dont elle avait eu à connaître en 1994, qui portait sur l'exercice de l'autorité parentale par les deux parents, selon le droit français, et où la garde de l'enfant attribuée à la mère ménageait un large droit de visite au père, elle avait jugé que la charge de famille pour l'enfant devait être octroyée à la mère seulement, dès lors que la résidence principale de l'enfant se trouvait auprès de cette dernière. Cette jurisprudence, rendue sous l'ancien droit et approuvée par le Tribunal administratif, demeurait valable sous l'empire du nouveau droit. Le Tribunal fédéral suivait la même approche en matière d'impôt fédéral direct.

Dans un cas jugé en 2006, la commission avait aussi considéré dans un cas d'attribution de garde d'enfant à la mère par jugement de divorce et où, comme en

l'espèce, le père disposait d'un très large droit de visite, qu'il ne s'agissait pas d'une garde alternée permettant d'appliquer le barème « marié » aux deux parents. Quand bien même le droit de visite était extrêmement étendu, la commission avait estimé qu'un tel droit ne devait pas être considéré comme équivalant à une garde alternée qui, selon la pratique de l'AFC, permettait d'appliquer le barème « marié ». Le cas d'espèce était identique.

Conformément aux principes dégagés par la jurisprudence, le recourant n'avait pas droit à une charge de famille, voire à une demi-charge pour son enfant, ni par conséquent aux déductions y relatives, soit le barème pour personnes mariées, le montant de CHF 27'500.- au titre du rabais d'impôt, les frais de garde et la déduction sociale sur la fortune. En revanche, les contributions qu'il avait versées au titre de l'entretien de son épouse et de son enfant avaient été correctement déduites de son revenu imposable.

15. M. D_____ a saisi le Tribunal administratif le 14 décembre 2007 en reprenant les moyens qu'il avait fait valoir devant l'AFC puis devant la commission. Il a conclu à l'annulation de la décision de la commission du 12 novembre 2007, pour le motif que Mme D_____ et lui-même exerçaient une garde alternée sur leur enfant, ainsi qu'à l'admission d'un rabais d'impôt de CHF 27'500.-, à la prise en compte d'une demi-charge, des frais de garde, de la déduction sociale sur sa fortune ainsi que d'une déduction pour charge de famille de CHF 5'600.-.
16. L'AFC a conclu le 17 janvier 2008 au rejet du recours sur la base de l'argumentation développée devant la commission.
17. La commission a déposé son dossier le 21 janvier 2008, en indiquant persister dans les considérants et le dispositif de la décision attaquée.
18. Sur quoi, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. L'article 9 alinéa 1 LPA dispose que les parties, à moins qu'elles ne doivent agir personnellement ou que l'urgence ne le permette pas, peuvent se faire représenter par un conjoint, un ascendant ou un descendant majeur, respectivement par un avocat ou par un autre mandataire professionnellement qualifié pour la cause dont il s'agit.

Par cette disposition, reprise de la loi genevoise instituant un code de procédure administrative du 6 décembre 1968, le législateur cantonal a manifesté son intention de ne pas réserver le monopole de la représentation aux avocats en matière administrative, dans la mesure où un nombre important de recours exige moins de connaissances juridiques que de qualifications techniques (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève 1968, p. 3027). Suivant la jurisprudence cantonale, entérinée par le Tribunal fédéral, l'aptitude à agir comme mandataire professionnellement qualifié devant le Tribunal administratif s'examine de cas en cas, au regard de la cause dont il s'agit, ainsi que de la formation et de la pratique de celui qui entend représenter une partie à la procédure (Arrêt du Tribunal fédéral 1P.416/2004 du 28 septembre 2004, consid. 2.2 ; ATF 125 I 166 consid. 2b/bb, p. 169).

b. Le Tribunal administratif a reconnu à plusieurs reprises la qualité de mandataire professionnellement qualifié au Centre social protestant (ATA/192/2007 du 24 avril 2007, consid. 1 ; ATA/224/2004 du 16 mars 2004 ; ATA/737/2003 du 7 janvier 2003). En l'état, aucun élément ne permet de revenir sur cette approche, qui n'a par ailleurs été contestée ni par l'AFC, ni par la commission. Partant, la qualité du Centre social protestant pour représenter le recourant doit être admise.

3. a. Le litige porte sur la déductibilité de charges de famille et sur le barème applicable au recourant.

Le barème A prévu à l'article 11 alinéa 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (détermination du revenu net – calcul de l'impôt et rabais d'impôt – compensation des effets de la progression à froid ; LIPP-V - D 3 16) s'applique au contribuable célibataire, veuf, séparé de corps ou de fait ou divorcé. L'article 12 alinéa 3 LIPP-V prévoit pour sa part que les contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait et qui tiennent ménage indépendant avec leurs enfants mineurs ou majeurs qui constituent des charges de famille au sens de l'article 14 alinéa 5 sont imposés selon le barème B.

S'agissant de la déduction des charges, le rabais d'impôt prévu par l'article 14 alinéa 1 LIPP-V est calculé par application des barèmes mentionnés aux articles 11 ou 12 aux montants déterminants suivants, au taux applicable à ces seuls montants, soit : CHF 27'500.- par contribuable veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait et qui tient ménage indépendant avec ses enfants mineurs ou majeurs qui constituent des charges de famille au sens de l'article 14 alinéa 1, lettre b LIPP-V. Le rabais d'impôt s'élève à CHF 15'000.- pour le contribuable célibataire, veuf, séparé de corps ou de fait ou divorcé (art. 14 al. 1 let. c LIPP-V). L'existence d'un ménage indépendant avec un enfant constituant une charge de famille permet ainsi d'opérer la démarcation entre les deux barèmes et permet de fixer le rabais d'impôt.

b. Pour les contribuables qui tiennent ménage avec un ou des enfants mineurs jusqu'à l'âge de 12 ans, qui constituent des charges de famille au sens de l'article 14 alinéa 5 LIPP-V, les montants déterminants précités sont augmentés, à titre de frais de garde, de : a) CHF 1'250.- par époux vivant en ménage commun ; b) CHF 2'500.- par contribuable célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait et qui tient ménage avec ses enfants mineurs (art. 14 al. 4 LIPP-V).

Selon l'article 14 alinéa 5, lettre a LIPP-V, constituent des charges de famille, dès l'année fiscale 2002, chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 13'600.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge) pour celui des parents qui en a la garde.

4. a. L'article 14 alinéa 5, lettre a LIPP-V remplace l'ancien article 31 alinéa 3, lettre c de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05), qui possédait une teneur identique. A bon droit, la commission relève que la jurisprudence développée par le Tribunal administratif sous l'empire de cette disposition reste valable.

Ainsi, le parent qui n'a pas la garde de l'enfant ne saurait bénéficier du barème B réservé aux couples mariés. Il peut en revanche déduire les prestations d'entretien qu'il verse à son enfant (ATA/360/1997 du 10 juin 1997 consid. 2 et les autres références citées). La même approche a été suivie par le Tribunal fédéral à propos des déductions admissibles au sens des articles 33, 212 à 214 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11).

b. Le Tribunal fédéral a jugé que, d'un point de vue systématique, le barème applicable aux époux mariés ne doit pas être accordé simultanément aux deux parents lorsque ceux-ci vivent séparés ou qu'ils sont divorcés. Dans le cas contraire, cette extension du régime légal des déductions équivaldrait à faire bénéficier les contribuables concernés de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant. Ainsi, les contribuables séparés ou divorcés, qu'ils vivent ou non en concubinage, se trouveraient placés dans une situation plus favorable qu'un couple marié, lequel ne saurait prétendre qu'une seule fois au barème pour couple. Une telle interprétation du texte légal ne correspondrait ni au but de la disposition, ni à la volonté du législateur (ATF 131 II 553).

Cette jurisprudence a été confirmée par deux arrêts rendus le 4 septembre 2007 (ATF 133 II 305 ; arrêt 2A.683/2006, publié in SJ 2008 I 318). Plus récemment, le Tribunal fédéral a précisé ne discerner aucun motif permettant, en l'état, de revenir sur ces principes. Par conséquent, la décision refusant d'accorder à un époux séparé de fait bénéficiant de la garde alternée sur ses enfants – les enfants passant la même durée auprès de chaque époux – la déduction sociale pour enfant et refusant de le mettre au bénéfice du barème pour couple a été jugée conforme au droit fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_3/2008, du 18 avril 2008, consid. 2.4 et 2.5).

5. a. Dans le cas d'espèce, il est établi que durant l'année fiscale 2003, soit après la séparation de ses parents, l'enfant a toujours été domicilié chez sa mère et jamais chez son père. Il vivait en outre à raison de 60% de son temps avec sa mère et 40% seulement auprès du recourant.

Ces éléments de fait ont été repris par le jugement de divorce prononcé le 29 mars 2004, lequel a attribué la garde de l'enfant à la mère. Ils sont insuffisants à prouver l'existence d'une garde partagée au regard de la loi et de la jurisprudence, et la simple affirmation selon laquelle une répartition différente aurait été pratiquée dans les faits ne le permet pas non plus. Ces éléments présentent un caractère d'autant plus déterminant que le jugement de divorce n'a fait qu'entériner une pratique préexistante, ainsi que le recourant l'a admis devant la commission.

Il en résulte que le recourant n'est pas au bénéfice de la garde de son fils ni, à plus forte raison, d'une garde partagée au sens de la législation fiscale et de la jurisprudence développée à ce sujet.

b. C'est dès lors à bon droit que la commission a conclu à l'absence de charge de famille. Le recourant n'est par conséquent pas en mesure d'obtenir les déductions qui dépendent de cette exigence, ni le barème B réservé aux couples mariés. La déduction sociale pour charge de famille de CHF 5'600.- à laquelle il conclut n'entre pas non plus en considération, dès lors qu'elle ressortit à l'impôt fédéral direct (art. 213 al. 1, let a LIFD et 4 let. a de l'ordonnance sur la compensation de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct du 4 mars 1996 – RS 642.119.2 ; RO 2006 1791), lequel ne forme pas l'objet du litige. Le recourant est en revanche fondé à bénéficier de la déduction des pensions alimentaires à hauteur de CHF 16'800.-, comme l'a admis l'AFC.

6. Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 LPA). Aucune indemnité ne lui sera allouée.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 14 décembre 2007 par Monsieur D_____ contre la décision du 12 novembre 2007 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge de Monsieur D_____ ;

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

dit que, conformément aux articles 82 et suivants LTF, 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'article 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 au Centre social protestant, agissant par Monsieur Gustave Desarnaulds, représentant du recourant, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges,
M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :