

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

**A/1570/2012-ICCIFD**

**ATA/270/2014**

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 15 avril 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A \_\_\_\_\_**

représentée par Me Fabienne Fischer, avocate

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
19 mars 2013 (JTAPI/341/2013)**

---

### EN FAIT

- 1) Madame A\_\_\_\_\_, domiciliée dans le canton de Genève, est la mère de B\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1998.
- 2) Elle est divorcée du père de l'enfant, Monsieur C\_\_\_\_\_, depuis le \_\_\_\_\_ 2006.
- 3) Selon le dispositif du jugement de divorce prononcé par le Tribunal de première instance, Mme A\_\_\_\_\_ et M. C\_\_\_\_\_ se voyaient accorder l'autorité parentale conjointe sur leur fille ainsi qu'une garde alternée à régler en premier lieu d'entente entre les parents, mais au minimum une semaine sur deux chez chacun des parents ainsi que la moitié des vacances scolaires. Concernant l'enfant, ils avaient pris les accords dont il leur a été donné acte. Le domicile légal de leur fille serait celui de sa mère. Chacun des parents subviendrait à l'entretien de l'enfant pendant leur période respective de prise en charge. Ils s'engageaient à verser un montant de CHF 200.- sur un compte commun destiné à régler les autres frais nécessaires concernant l'enfant, sans autre précision. Mme A\_\_\_\_\_ percevrait les allocations familiales et en reverserait la moitié au père de l'enfant. Les deux parents étaient condamnés à respecter les dispositions précitées.
- 4) Le 30 mars 2011, Mme A\_\_\_\_\_ a adressé sa déclaration fiscale à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) relative à l'exercice fiscal 2010. Son revenu imposable net s'établissait à 68'557.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et à CHF 78'104.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Elle a déclaré sa fille B\_\_\_\_\_ comme charge de famille. Elle n'a pas déclaré percevoir de pension alimentaire pour celle-ci en ne retournant pas à l'AFC-GE l'annexe C1 à la déclaration fiscale. Elle a déclaré avoir perçu un montant de CHF 1'200.- d'allocations familiales, s'être acquittée d'un montant de CHF 917.- à titre de frais médicaux pour sa fille et avoir payé pour elle CHF 730.- d'assurance maladie et accidents.
- 5) Le 9 juin 2011, l'AFC-GE a adressé à Mme A\_\_\_\_\_ ses bordereaux d'impôt ICC et IFD 2010. Elle n'avait effectué aucune reprise sur les montants de revenus et de fortune déclarés par la contribuable.

Le montant de l'impôt s'élevait à CHF 12'548,75 pour l'ICC, fondé sur un revenu imposé de CHF 73'457.- et une fortune de CHF 0.-. Il s'élevait à CHF 1'928,55 pour l'IFD, fondé sur un revenu de CHF 82'423.-.

Le barème d'impôt qui était appliqué à la contribuable était le barème ordinaire, applicable au contribuable divorcé qui n'assurait pas l'essentiel de l'entretien de ses enfants. En effet, dès l'année 2010, la réduction à 50 % du taux

appliqué au revenu (splitting) n'était accordée qu'au parent qui remplissait cette condition.

Pour l'IFD, c'était également le barème d'impôt ordinaire qui s'appliquait, le barème à taux réduit, prévu pour l'imposition des parents mariés faisant ménage commun, ne s'appliquant, en cas de vie commune avec un enfant mineur, qu'au parent ayant le revenu le plus élevé.

- 6) Le 2 juillet 2011, Mme A\_\_\_\_\_ a adressé à l'AFC-GE une réclamation. Elle demandait la réévaluation de sa décision d'imposition relative à l'ICC 2010 et n'évoquait pas celle relative à l'IFD.

Depuis l'exercice fiscal précité et contrairement à la situation antérieure, bien qu'elle ait déclaré une demi-charge pour sa fille de 12 ans, la totalité du rabais d'impôt avait été portée au bénéfice de son ex-époux. « Le service des impôts » avait considéré que celui-ci assumait l'ensemble des frais de l'enfant du fait de son revenu plus élevé que le sien, ce qui était en totale contradiction avec la réalité ainsi qu'avec le dispositif du jugement de divorce, qui stipulait que les parents partageaient à égalité le temps, les allocations familiales et les frais liés à l'enfant. La seule déduction admise par l'AFC-GE était un montant de CHF 4'500.-, ce qui réduisait le montant imposable d'autant mais ne compensait pas, et de loin, la perte de la moitié du rabais d'impôt. Elle se retrouvait en 2010 à payer 30 % d'ICC en plus, soit CHF 12'550.- au lieu de CHF 9'640.- pour 2009 alors qu'elle n'avait gagné que CHF 1'100.- supplémentaires de revenus bruts en 2010 par rapport à 2009. Cette nouvelle façon de calculer l'impôt creusait les inégalités entre personnes qui assumaient les mêmes charges ainsi que les inégalités entre hommes et femmes. Il était au surplus défavorable aux femmes qui gagnaient en moyenne moins que les hommes.

- 7) Le 2 janvier 2012, Mme A\_\_\_\_\_ a complété sa réclamation. Elle se référait au dispositif du jugement de divorce, qui réglait l'exercice conjoint de l'autorité parentale sur l'enfant. Concernant les frais d'entretien de leur fille, toutes les dépenses étaient payées par le biais du compte commun ouvert par les parents, sur lequel le montant des allocations familiales était également reversé. De ce fait, les parents respectaient entre eux strictement la parité prévue par le jugement de divorce. L'AFC-GE avait correctement retenu une demi-déduction sociale pour charge de famille et la déduction de la moitié des assurances maladie et accidents, ainsi que la moitié des frais bancaires et la moitié des frais médicaux qu'elle avait pris en charge. L'AFC-GE avait admis que les époux avaient reçu chacun la moitié des allocations familiales mais elle n'avait cependant pas correctement appliqué la loi en refusant d'appliquer à son revenu un taux correspondant à 50 % alors que cela était prévu clairement par le texte légal. Le législateur avait voulu faire bénéficier de la même manière du taux de 50 % le contribuable assumant pour l'essentiel l'entretien de leur enfant, qu'il soit marié, séparé ou divorcé. Tout contribuable parent assumant à parts égales avec son ex-époux l'entretien de son

enfant devait ainsi être mis au bénéfice de ce taux réduit. La décision de l'AFC-GE en matière d'ICC était arbitraire et violait le principe de l'égalité de traitement garanti par la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

- 8) Par décision du 5 avril 2012, l'AFC-GE a maintenu la taxation de la contribuable relative à l'ICC selon bordereau du 9 juin 2011. Selon le courrier du 23 septembre 2011 du chef du département des finances (ci-après : le département), en cas de garde alternée, le parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et qui de ce fait bénéficiait du « splitting » était celui qui disposait du revenu brut le plus élevé.
- 9) Dans une deuxième décision du 5 avril 2012, l'AFC-GE a rendu une décision « en réponse à la réclamation » formulée par la contribuable le 4 juillet 2011 contre son imposition en matière d'IFD, maintenant sa taxation du 9 juin 2011. La motivation de cette décision était similaire à celle figurant dans la décision sur réclamation en matière d'ICC.
- 10) Le 16 mai 2012, Mme A\_\_\_\_\_ a formé un recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur réclamation rendues le 5 avril 2012 par l'AFC-GE, concluant à leur annulation. Elle devait être mise au bénéfice du splitting pour la taxation ICC 2010 et se voir appliquer le taux d'imposition réduit de 50 %. Pour sa taxation relative à l'IFD, elle devait se voir appliquer le barème parental.

Le jugement de divorce prévoyait une égalité complète dans l'exercice de l'autorité parentale par les parents, s'agissant notamment de leur contribution à l'entretien de leur enfant. Elle se référait à la réclamation qu'elle avait adressée par courrier du 2 juillet 2011 contre la décision d'imposition pour l'ICC 2010. Cette réclamation avait été manifestement considérée comme valant également contre la décision d'imposition pour l'IFD 2010 puisque le département avait rendu deux décisions distinctes concernant le maintien de la taxation ICC et IFD.

Concernant l'IFD, elle avait écrit à la conseillère fédérale en charge du département fédéral des finances pour s'élever contre le traitement fiscal qui lui était réservé. Celle-ci lui avait répondu que c'était pour des raisons liées à l'organisation pratique de la taxation que l'on considérait que c'était le parent qui percevait le revenu le plus élevé qui contribuait le plus à l'entretien de l'enfant. Cette approche correspondait à la réalité des faits dans la majorité des cas même si dans certaines situations la qualification de droit fiscal applicable ne donnait pas un résultat qui était satisfaisant pour tous. Elle lui demandait de faire preuve de compréhension quant au fait qu'il était impossible de prévoir une solution légale pour chaque situation familiale particulière.

Elle avait également écrit au chef du département des finances. En vain, puisque celui-ci lui avait confirmé que, dans les cas où les parents pratiquaient une garde alternée sans versement de pension alimentaire, le barème d'imposition à taux réduit n'était reconnu qu'au parent disposant du revenu le plus élevé.

Les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 5 avril 2012 violaient le droit à l'égalité de traitement et le principe de l'imposition sur la capacité économique. En outre, elles résultaient d'une application arbitraire des dispositions de droit cantonal et fédéral relatif au barème applicable à sa situation. En effet, la loi ne prévoyait ni d'exclure la possibilité que les parents assument paritairement l'entretien de l'enfant ni comment déterminer quel parent assumait pour l'essentiel l'entretien de l'enfant. Elle ne définissait donc pas le mode de calcul de l'impôt, ne contenait aucune norme de délégation à l'organe exécutif pour fixer ses éléments déterminants pour l'imposition de Mme A\_\_\_\_\_. L'AFC-GE basait sa pratique en matière d'IFD sur la circulaire n° 30 de l'administration fiscale fédérale (ci-après : AFC-CH) du 21 décembre 2010 (ci-après : circulaire n° 30). Cette circulaire ne constituait pas une base légale suffisante pour autoriser à ne pas retenir le barème appliquant le taux réduit. Concernant l'ICC 2010, le résultat auquel la taxation arrivait était arbitraire puisqu'elle se trouvait avoir une charge fiscale augmentée de 30 % par rapport à celle de 2009.

- 11) Le 30 octobre 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle a demandé la confirmation de ses deux décisions du 5 avril 2012, concernant tant l'ICC que l'IFD, contre lesquelles elle considérait que Mme A\_\_\_\_\_ avait réclamé. Ses décisions de taxation respectaient la loi et étaient conformes au principe de l'égalité de traitement de même que celui de l'imposition selon la capacité économique. La réglementation légale en matière de déductions comprenait un certain schématisme qui pouvait conduire à ce que, dans certaines situations, un contribuable soit défavorisé par rapport à un autre. La seule restriction était qu'elle ne devait pas générer une charge sensiblement plus lourde ou une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. La circulaire n° 30 ne s'appliquait pas pour l'année fiscale 2010. Pour cet exercice, c'était la circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 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 (ci-après : la circulaire n° 7) qui faisait foi, dont les critères retenus étaient conformes à la loi, ainsi que l'avait confirmé le Tribunal fédéral dans plusieurs arrêts.

Pour pouvoir se prévaloir de l'application du barème le plus favorable prévu pour les époux vivant en ménage commun dont les revenus étaient cumulés, un contribuable divorcé devait non seulement faire ménage commun avec l'enfant

mineur mais assurer pour l'essentiel l'entretien de celui-ci. Lorsque des parents prévoyaient une garde alternée, c'était celui qui jouissait du revenu brut le plus élevé qui se voyait appliquer ledit barème.

- 12) Le 20 novembre 2012, Mme A\_\_\_\_\_ a répliqué, persistant dans ses conclusions. Le schématisme auquel l'autorité fiscale se référait n'était pas applicable à sa situation concrète. La prise en considération de sa situation d'ex-épouse partageant de manière absolue les frais d'entretien des enfants devait être distinguée de celle d'ex-époux ne partageant pas de manière égale leurs obligations financières vis-à-vis de leurs enfants. La circulaire n° 7, en posant le principe que le barème réduit n'était accordé qu'au parent disposant du revenu le plus élevé, violait le principe de la capacité contributive.
- 13) Par jugement du 19 mars 2013, le TAPI a admis le recours de Mme A\_\_\_\_\_ et annulé les deux décisions de taxation relatives tant à l'ICC qu'à l'IFD. Selon les pièces du dossier, bien que la contribuable ait perçu en 2010 un revenu inférieur à celui de son ex-mari, les parents de l'enfant avaient participé de manière égale à l'entretien de celle-ci. On ne pouvait dès lors pas appliquer au cas d'espèce la présomption jurisprudentielle suivant laquelle le parent réalisant le revenu le plus élevé contribuait de manière prépondérante à l'entretien de son enfant. Dès lors, la solution préconisée par la circulaire n° 7 n'apparaissait plus comme préférable et l'octroi du barème réduit ne saurait être refusé à la contribuable. En 2010, l'ICC dû par celle-ci et par son ex-mari s'était élevé respectivement à CHF 12'548,75 et à CHF 13'825,65. Or, bien que le revenu imposable de celui-ci excède celui de son épouse d'un montant de CHF 28'019.- (soit de 38,14 %), il ne payait que CHF 1'276,90 ou 10,18 % de plus d'impôt que son ex-femme. La comparaison des revenus imposables des montants d'impôt dus par les ex-conjoints en 2010 démontrait que leurs taxations ne respectaient pas le principe de la progressivité du taux d'impôt sur lequel étaient construits les barèmes d'imposition de la LIFD. Les parents n'étaient dès lors pas imposés selon leur capacité contributive. Etant donné que la contribuable disposait du revenu le plus bas des deux ex-conjoints, c'était sur elle que proportionnellement la charge d'entretien de l'enfant pesait le plus lourdement et c'est elle qui voyait sa capacité économique réduite de manière prépondérante. Elle devait donc, sous l'angle de l'imposition selon la capacité contributive, se voir appliquer le barème réduit.

Pour l'ICC, l'AFC-GE avait publié l'information 2/2011 qui s'appliquait à compter de la période fiscale 2010 pour l'impôt cantonal et communal. Selon cette directive qui appliquait l'art. 41 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), l'application de cette norme qui devait être faite devait s'inspirer de la solution prévue par le droit fédéral en retenant le critère du revenu brut le plus élevé. Dans le cas d'espèce, pour les mêmes motifs que ceux qui présidaient à l'annulation de la décision sur réclamation en matière d'IFD, il y avait lieu d'annuler celle relative à l'ICC.

- 14) Le 22 avril 2013, l'AFC-GE a déposé au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) un recours contre le jugement du TAPI du 19 mars 2013, concluant à son annulation.

Lorsque des parents divorcés convenaient d'exercer une garde alternée de même importance sur un enfant, la pratique de l'administration, confirmée par le Tribunal fédéral, admettait que le barème d'imposition réduit introduit par la LIFD ne s'appliquait qu'à celui des parents qui avaient le revenu le plus élevé. La LIPP avait introduit le système du « splitting », soit un système comportant un seul barème, applicable à taux réduit dans certaines situations. Le taux réduit prévu pour les époux vivant en ménage commun était également applicable à un contribuable vivant seul, notamment suite à un divorce, lorsqu'il faisait ménage commun avec un enfant mineur constituant une charge de famille et dont il assurait pour l'essentiel l'entretien. La LIPP avait pour but de réaliser l'harmonisation verticale entre l'imposition cantonale et fédérale s'agissant des règles d'attribution de l'allègement tarifaire prévu pour les parents divorcés, séparés de corps, de fait ou non mariés et vivant en ménage commun avec leurs enfants mineurs. Dans le cas d'espèce, l'application du principe devait conduire à appliquer ledit barème réduit au père de l'enfant, qui avait un revenu supérieur à celui de Mme A\_\_\_\_\_, et non à cette dernière.

La législation cantonale ou fédérale traduisait la volonté de n'octroyer qu'à un seul des parents le rabais pour famille monoparentale. Ce principe avait été confirmé par le Tribunal fédéral qui avait précisé qu'il était exclu d'accorder le barème pour couple à chacun des parents divorcés ou séparés. Les décisions de taxation attaquées ne contrevenaient aucunement au principe de la capacité contributive garanti par la Cst. La réglementation légale en matière de déductions comprenait nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer. C'était le cas en matière de déductions liées aux enfants. Ce schématisme avait été voulu par le législateur.

En l'espèce, même si le père de l'enfant bénéficiait du taux réduit, son montant d'impôt restait plus élevé que celui mis à la charge de Mme A\_\_\_\_\_. Si d'aventure celle-ci qui était mise au bénéfice du barème d'imposition réduit, ce serait l'impôt de ce dernier qui serait disproportionné. L'application à la contribuable du barème d'imposition prévu pour une personne seule pouvait aboutir à ce qu'elle doive faire face à une charge fiscale plus lourde que celle de son ex-époux, en application du schématisme précité. Cependant, tous les contribuables qui se trouvaient dans sa situation feraient l'objet d'une taxation selon le barème ordinaire et tous ces contribuables, comme elle-même si l'année suivante ses revenus étaient augmentés, se trouveraient au bénéfice du barème réduit. Le schématisme ne fondait pas un déséquilibre systématique qui frapperait une catégorie de contribuables en particulier.

- 15) Le 20 juin 2013, Mme A\_\_\_\_\_ a conclu au rejet du recours. Elle se référait aux faits retenus par le TAPI et à ceux exposés par la recourante.

Elle produisait les bordereaux et les feuilles de taxation 2010 ICC et IFD du père de sa fille : le revenu brut déclaré par celui-ci s'élevait à CHF 126'868.- ; son revenu imposable en matière d'IFD était de CHF 96'500.- ; il était imposé à concurrence d'un montant de CHF 1'970.- ; son revenu imposable en matière d'ICC était de CHF 101'476.-. L'impôt dû pour l'ICC s'élevait à CHF 13'825,65 en fonction d'un taux fixé au regard d'un revenu de CHF 50'738.-, soit la moitié du revenu imposable de CHF 101'476.-. Il avait obtenu une demi-charge de famille. Celui dû pour l'IFD s'élevait à CHF 1'970.-, fixé en fonction du barème réduit pour famille appliquée à un revenu imposable de CHF 96'500.-.

Par comparaison, le revenu brut de M. C\_\_\_\_\_ excédait celui de son épouse d'un montant de CHF 19'596.- (ou de CHF 18,26 %). Le revenu imposable IFD de M. C\_\_\_\_\_ excédait celui de son épouse de CHF 14'077.-, soit de 17,07 %, et il avait payé CHF 41,45 de plus d'impôt que Mme A\_\_\_\_\_, soit 2,14 %. En matière d'ICC, son revenu imposable excédait celui de son ex-épouse de CHF 28'019.-, soit de 38,14 %, et il avait payé CHF 1'279,90 de plus d'ICC qu'elle, soit 10,18 %.

Le jugement du TAPI devait être confirmé. Alors que le père de l'enfant avait un revenu imposable supérieur au sien de CHF 14'100.-, le montant d'impôt dû différait de 2,14 %. Cette inégalité de traitement objective résultant de la décision querellée ne reposait pas sur des distinctions juridiques qui se justifiaient. Le critère subsidiaire déterminant pour l'octroi de la déduction pour enfants et pour le choix du barème n'était pas le cadre du critère du revenu le plus élevé. Dans la jurisprudence à laquelle l'AFC-GE se référait, le Tribunal fédéral avait admis qu'il n'était pas fondé objectivement mais partait d'une supposition selon laquelle le parent avec le revenu le plus élevé contribuait de manière plus importante à l'entretien de l'enfant et qu'on devait l'appliquer à défaut de solution préférable. Toutefois, dans le cas d'espèce, elle aboutissait à un résultat en contradiction évidente avec la situation de fait réglementée puisque la prise en charge par moitié de l'enfant représentait un effort plus important pour Mme A\_\_\_\_\_, qui disposait du revenu le plus faible (8,73 % pour 7,46% pour ex-époux). En outre, cette solution, comme l'avait admis le TAPI, violait le principe de la capacité contributive. Elle payait pratiquement autant d'impôt que son époux, alors qu'elle réalisait moins de revenus tout en assurant des charges identiques vis-à-vis de l'enfant que ce dernier. Elle reprenait également l'argumentation qu'elle avait développée devant le TAPI selon lequel la circulaire n° 7 ne constituait pas une base légale suffisante permettant d'asseoir le système pratiqué par les autorités fiscales fédérale et cantonale.

- 16) Le 22 juillet 2013, l'AFC-GE a répliqué. Le Tribunal fédéral avait confirmé que les critères retenus dans la circulaire n° 7 étaient conformes à la loi. Il avait

admis qu'un certain schématisme était compatible avec l'égalité de traitement en raison de la multiplicité, en matière fiscale, des situations individuelles.

Dans un arrêt récent (ATA/291/2013 du 7 mai 2013), la chambre de céans avait également confirmé la conformité au droit d'une pratique fondée sur le fait qu'en matière de garde alternée, le parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien était celui qui disposait du revenu brut le plus élevé.

- 17) Le 30 septembre 2013, Mme A\_\_\_\_\_ a dupliqué, en persistant dans son argumentation, versant à la procédure deux pièces se rapportant à la problématique des contribuables ex-conjoints et parents d'enfants qui se trouvaient dans sa situation.
- 18) Le 14 octobre 2013, Mme A\_\_\_\_\_ a persisté dans ses conclusions, produisant des courriers de l'Association Père pour toujours et de l'Association des familles monoparentales, critiquant le critère du revenu le plus élevé pour l'attribution du barème à taux réduit prévu pour des parents mariés faisant ménage commun. Elle a sollicité sa comparution personnelle et l'audition de témoins en rapport avec cette problématique. Dans les écritures du même jour, l'AFC-GE s'est opposée à l'ouverture d'enquêtes.
- 19) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

## **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) La contribuable sollicite sa comparution personnelle et l'audition de témoins.
  - a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (Arrêt du Tribunal fédéral 2D\_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282 ; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude

que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge examine ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 133 II 235 consid 5.2 p. 248 ; 129 I 232 consid. 3.2 p. 236 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C\_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

b. En l'espèce, le dossier soumis à la chambre administrative est complet et contient tous les éléments qui, à ce stade de la procédure, permettent de statuer sur les questions juridiques qui font l'objet du litige. Dès lors, la chambre administrative ne donnera pas suite à la requête d'une d'instruction formée par la contribuable dans ses dernières écritures.

- 3) Le litige porte sur le barème d'imposition auquel l'AFC-GE a soumis la contribuable pour l'ICC et l'IFD 2010. La cause doit dès lors être examinée à la lumière de la LIFD et de la LIPP, dans leur teneur en vigueur lors de la période fiscale 2010 (désignées ci-après LIFD et LIPP). L'art. 214 LIFD (dans sa teneur en vigueur pour la période fiscale 2010, selon l'art. 5 de l'ordonnance du 4 mars 1996 sur la compensation des effets de la progression à froid pour les personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct - OPFr - RS 642.119.2) a été abrogé le 1<sup>er</sup> janvier 2014, son contenu étant désormais traité à l'art. 36 LIFD.
- 4) En matière d'IFD, l'art. 214 LIFD, qui s'appliquait, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2014 dans les cantons connaissant un système d'imposition *postnumerando*, prévoit un barème d'imposition ordinaire (art. 214 al. 1 LIFD) et introduit un barème d'imposition réduit pour les époux vivant en ménage commun ainsi que pour les contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (art. 214 al. 2 LIFD), barème d'impôt plus favorable. Le barème ordinaire, fixé par l'art. 214 al. 1 LIFD est applicable aux autres contribuables.
- 5) La circulaire n° 7, en vigueur durant l'exercice fiscal 2010, vise à préciser la façon d'appliquer le barème d'imposition en rapport avec la problématique des familles dans la LIFD. Selon celle-ci (chiffre 3), « 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 » (art. 214 al. 2 LIFD, respectivement art. 36 al. 2 LIFD). 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 doit être l'importance de la garde exercée par chacun des parents. Ainsi, le barème de l'art. 214 al. 2 LIFD est par

conséquent accordé à celui des parents qui assume la garde de fait la plus importante ou, en cas de garde de même importance, à celui des parents qui a le revenu le plus élevé.

- 6) 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 précité ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1<sup>er</sup> septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c).
- 7) a. Dans un arrêt du 20 décembre 2011 (ATA/474/2011), validé par arrêt du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> novembre 2012 (2C\_122/2012), la chambre administrative a considéré comme conforme au droit le recours au critère du revenu le plus élevé pour déterminer le barème fiscal applicable en cas de garde partagée.
- b. Dans un arrêt antérieur (ATF 133 II 305), le Tribunal fédéral s'est exprimé plus largement au sujet de la portée des déductions sociales et des barèmes en matière fiscale.

Ceux-ci ont pour but d'adapter la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive de l'art. 127 al. 2 Cst. La réglementation légale en la matière est nécessairement schématique en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui restait toutefois compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Ainsi qu'il l'avait déjà admis en matière de droit fiscal cantonal, il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (consid. 5).

Dans le même arrêt, le Tribunal fédéral a abordé la question du barème applicable au contribuable célibataire, veuf, divorcé ou séparé vivant en ménage commun, qui avait un enfant. A condition de vivre en ménage commun avec l'enfant et d'en assurer l'essentiel de l'entretien, il bénéficiait - en sus de la déduction pour enfant et de celle pour assurances de l'enfant - du barème pour

couple. Une telle solution violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive, comme il l'avait constaté à propos de l'art. 11 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID - RS 642.14), qui a une teneur identique à l'art. 214 al. 2 LIFD, mais elle s'imposait en vertu de la suprématie du droit fédéral que l'art. 190 Cst. l'empêchait de revoir, vu le texte clair des dispositions en cause (ATF 133 II 305 consid. 6.6 et la jurisprudence citée).

Dans la circulaire n° 7, le recours, au critère de la garde de l'enfant, même étranger au texte de l'art. 214 LIFD, était admissible car il n'avait d'autre fonction que de chercher à déterminer sur le plan fiscal lequel des deux parents assurait l'essentiel de l'entretien de l'enfant (consid. 8.3). En cas de garde partagée d'égale importance et sans versement de pension alimentaire par l'un des deux parents à l'autre, l'AFC-GE était fondée, en matière d'abattements liés à la famille, même si cela relevait de l'opportunité, à retenir que le parent qui réalisait le revenu le plus élevé était celui qui assurait l'essentiel de l'entretien de l'enfant (consid. 8.5).

- 8) La contribuable partage avec le père de sa fille la garde et l'autorité parentale sur celle-ci et s'est entendue avec lui pour se répartir par moitié les frais d'entretien de l'enfant, sans prévoir de contribution d'entretien à verser par l'un des deux parents à l'autre. Cet arrangement a été avalisé par le juge du divorce, ce qui lie les autorités fiscales (ATF 131 553 consid 3. 5). Dans une telle configuration, c'est le parent qui réalise le revenu de plus élevé qui est mis au bénéfice du barème de l'art. 214 al. 2 aLIFD car il est présumé, en fonction de ses ressources, assurer une plus grande partie des frais d'entretien de l'enfant. Sous cet angle, la décision de taxation de l'AFC-GE est conforme au texte légal, et la pratique de l'autorité fiscale formalisée dans la circulaire n° 7, dont la conformité au droit a été confirmée par le Tribunal fédéral, n'est pas critiquable.
- 9) Le TAPI, reprenant l'argumentation de la contribuable, considère que cette décision est contraire au principe de l'égalité de traitement et du respect de la capacité contributive qui doivent être respectés par l'autorité fiscale, conformément à l'art. 127 Cst.

En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., 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, en particulier, être respectés. A teneur de la jurisprudence, selon ces principes, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, tel qu'il est aussi nommé par la jurisprudence (Silvia Maria SENN, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen : unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, 1999, p. 149), chaque citoyen

doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1 et 7.1 p. 215 ss ; 122 I 101 consid. 2 b/aa p. 103 ss ; 122 I 305 consid. 6a p. 313 ss ; 118 Ia 1 ; 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 7.1 la et jurisprudence citée).

- 10) Selon la jurisprudence précitée, il incombe principalement au législateur de veiller à aménager le système fiscal de façon à assurer le respect du principe constitutionnel précité et celui-ci dispose pour cela d'un pouvoir d'appréciation étendu. Le juge, de son côté, peut être amené à devoir évaluer sur le plan fiscal la situation de contribuables en recourant à des comparaisons soit verticale, entre contribuables ayant une capacité économique différente, soit horizontale, entre contribuables disposant de la même capacité économique. Si la comparaison horizontale de la situation d'un contribuable est possible sous l'angle de l'art. 127 Cst., elle est cependant limitée dans la mesure où le principe de l'imposition selon la capacité économique n'exige pas une imposition absolument identique et que le juge doit faire preuve d'une certaine retenue, sous peine de courir le danger de créer une nouvelle inégalité alors qu'il cherche à obtenir l'égalité entre deux catégories de contribuables. Il ne peut donc pas s'écarter à la légère des règles légales édictées par le législateur (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_585/2012 précité consid.7.3).

Selon l'argumentation de la contribuable, reprise par le TAPI, la décision de taxation IFD porte atteinte à sa capacité contributive parce qu'elle a pour conséquence, par comparaison horizontale avec le traitement fiscal de son ex-conjoint, de lui faire supporter une charge fiscale proportionnellement plus importante que celle du père de l'enfant, dont les revenus sont supérieurs aux siens, alors qu'elle contribue autant que lui aux frais d'entretien de leur fille.

Il résulte des pièces fournies que Mme A\_\_\_\_\_ dispose de revenus inférieurs à ceux du père de l'enfant (revenu brut déclaré : CHF 108'611.- pour CHF 128'048.- et revenus ICC taxables CHF 73'457.- ou IFD taxable CHF 82'423.- pour respectivement CHF 101'476 ou 96'502.-) et que les montants d'impôt dont elle doit s'acquitter, même inférieurs à ceux incombant à son ex-époux, impliquent un taux d'effort plus important (ICC : CHF 12'548.- pour CHF 13'825.- ; IFD : 1928,55 pour CHF 1970.-). La chambre administrative admettra avec la contribuable que, par comparaison avec celle du père de l'enfant, sa charge fiscale est plus élevée que celle de ce dernier au regard de leurs revenus respectifs. Toutefois, cette disproportion résulte du système de barème d'imposition mis en place par le législateur. Celui-ci nécessite une interprétation pour régler les situations consécutives au divorce de couples mariés et à leur façon d'organiser les questions relatives aux enfants. La diversité et la complexité de ces situations entraîne nécessairement des disparités, telles que celles exposées par la

contribuable. En l'espèce, la disproportion de charge fiscale n'est pas telle que l'on puisse retenir qu'elle atteigne la capacité contributive de Mme A\_\_\_\_\_.

Au demeurant, la situation exposée par la contribuable ne peut être uniquement mise sur le compte de la structure de la loi fiscale. Elle est également la conséquence des dispositions qu'elle a elle-même prises pour régler les effets de son divorce. En effet, la charge fiscale trop élevée dont elle se plaint, qu'elle impute au traitement fiscal dont elle fait l'objet, a aussi pour origine la façon dont les ex-époux ont réglé dans le jugement de divorce, de manière strictement paritaire et sans fixer aucun montant de pension, les modalités de leur contribution aux frais d'entretien de leur enfant, en mettant en place un dispositif dérogeant aux critères de l'art. 285 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), selon lequel le montant de la contribution des père et mère doit être fixé en fonction de la situation de leurs ressources respectives.

C'est à tort que le TAPI a considéré que la décision de taxation en matière d'IFD portait atteinte à la capacité contributive de Mme A\_\_\_\_\_. Son jugement doit être annulé sur ce point.

- 11) 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, selon un système de barème fiscal différent de celui instauré par l'art. 214 LIFD, le taux appliqué à leur revenu est celui qui correspond à 50 % de ce dernier (art. 41 al. 2 LIPP ; splitting).

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).

- 12) L'instauration par l'art. 41 al. 2 LIPP d'un barème réduit pour les familles découle de l'art. 11 al. 1 LHID. Cette disposition a été modifiée au 1<sup>er</sup> janvier 2011. Dans sa version applicable pour l'exercice fiscal 2010, cette disposition légale imposait ceci aux cantons : l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. 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. Le droit cantonal détermine si la réduction est accordée sous forme d'une déduction en pour cent sur le montant de l'impôt, dans des limites exprimées en francs, ou sous forme de barèmes différents pour les personnes seules et les personnes mariées.

- 13) Pour faciliter l'application du barème cantonal, l'AFC-GE a émis une l'information n° 2/2011, citée par les parties, applicable dès l'exercice fiscal 2010 qui est le pendant, sur le plan cantonal, de la circulaire n° 7. La première s'inspire de la seconde ainsi que de la jurisprudence rendue en matière de barème fiscal applicable aux contribuables divorcés en cas de garde alternée (ATF 133 II 205). 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 (ch. 2.1).
- 14) A deux 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/233/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/291/2013 précité). L'autorité fiscale appliquait par cette interprétation le principe de l'harmonisation verticale voulue par la LIPP (MGC 2007-2008/V A 4'024 ; ATA/233/2014 précité consid. 5a).
- 15) Les principes applicables en matière d'IFD pour l'application du barème fiscal à taux réduit à un ou une contribuable divorcé en cas de garde et d'entretien conjoints et paritaires sont applicables *mutatis mutandis* en matière d'ICC au cas d'espèce. Mme A\_\_\_\_\_, dont le revenu est inférieur à celui du père de l'enfant, n'a pas droit à l'application du barème réduit de l'art. 41 al. 2 LIPP. Le recours de l'AFC-GE sera admis et le jugement du TAPI du 19 mars 2013 annulé.
- 16) Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de Mme A\_\_\_\_\_ 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 22 avril 2013 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 mars 2013 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 19 mars 2013 ;

rétablit les bordereaux de taxation du 9 juin 2011 émis par l'administration fiscale cantonale pour l'impôt cantonal et communale 2010, ainsi que pour l'impôt fédéral direct 2010 ;

met un émoulement de CHF 500.- à la charge de Madame A\_\_\_\_\_ ;

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 Madame A\_\_\_\_\_, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :