

# GE\_GERICHTE ATA/1026/2014 vom 16. Dezember 2014

GE Cour de justice, 2014-12-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1026\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1026_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1026/2014 du 16 décembre 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/1026/2014 del 16 dicembre 2014

## Regeste

Résumé: Les montants versés par le recourant à son ex-épouse et ses deux enfants doivent être considérés comme des pensions alimentaires, qu'il peut déduire de son revenu imposable. Il ne peut toutefois pas se prévaloir d'une autre forme d'abattement, notamment d'une déduction sociale ou de l'application du barème parental. Par ailleurs, il est rappelé que chaque exercice fiscal est autonome, dans la mesure où il est soumis aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt. Le recours est rejeté.

## Erwägungen

### E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) a. Le système de l'impôt à la source est défini par les art. 83 ss de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11) pour l'impôt fédéral direct et aux art. 32 ss de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14, en relation avec l'art. 36 al. 1 let. a LHID), 1 ss de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP – D 3 20) et 1 ss du règlement d'application de la LISP du 12 décembre 1994 (RISP – D 3 20.01). Il a pour fonction de se substituer aux impôts fédéral, cantonal et communal perçus selon la procédure ordinaire (art. 99 LIFD, 17 LISP et 32 al. 1 LHID ; ATF 136 II 241 consid. 10.3).

b. Il ressort de l'art. 1 de l'ordonnance du département fédéral des finances (DFF) sur l'imposition à la source dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 19 octobre 1993 (ordonnance sur l'imposition à la source, OIS – RS 642.118.2), dans sa teneur en vigueur en 2012, que la retenue de l'impôt à la source a lieu sur la base, notamment, des barèmes pour les personnes seules (let. a), les personnes mariées et les contribuables traités de la même manière selon l'art. 214 al. 2 LIFD (let. b). L'Administration fédérale des contributions établit les barèmes prévus à l'al. correspondant aux barèmes et aux déductions applicables pour la taxation annuelle (art. 212 à 214 LIFD).

c. Le recourant doit se voir appliquer, lors de son imposition à la source admise par l'art. 21 al. 3 l'accord du 21 juin 1999 entre la Confédération suisse d'une part, et la Communauté européenne et ses Etats membres, d'autre part, sur la libre circulation des personnes (ALCP - RS 0.142.112.681), le même régime de déductions fiscales que les contribuables résidents en Suisse soumis au régime d'imposition ordinaire (ATF 136 II 241 consid. 16.2). 3)

L'impôt fédéral est réglé par la LIFD, en vigueur en 2012. Quant à l'impôt cantonal, c'est la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) qui est applicable, dans la mesure où l'exercice fiscal contesté est celui de l'année 2012 (art. 72 al. 1 LIPP).

- 7/13 - A/3558/2013 4)

Selon l'art. 137 LIFD, lorsque le contribuable ou le débiteur d'une prestation imposable conteste le principe même ou le montant de la retenue d'impôt, il peut, jusqu'à la fin mars de l'année qui suit l'échéance de la prestation, exiger que l'autorité de taxation rende une décision relative à l'existence et l'étendue de l'assujettissement. L'art. 23 al. 2 LISP est le pendant au plan cantonal de l'art. 137 LIFD.

En l'espèce, le contribuable a contesté le montant de la retenue dans les délais légaux. 5)

Le recourant fait grief à l'autorité intimée de lui appliquer le barème de personne seule, sans tenir compte de la répartition des charges de famille convenue dans le jugement de divorce.

6)

À l'issue du jugement de divorce du \_\_\_\_\_ 2010, les ex-époux A\_\_\_\_\_, se sont vu attribuer l'autorité parentale conjointe et la garde alternée sur leurs deux enfants mineurs. Ces derniers vivent la moitié de leur temps (semaines et vacances) chez le père et l'autre moitié chez la mère. Le père s'acquitte « d'une pension mensuelle au titre de part contributive à l'entretien et l'éducation » de ses filles, « compte tenu des revenus respectifs des époux ». 7) a. Dans le cadre de l'imposition fédérale, en matière de déductions liées à l'entretien des enfants, la pension alimentaire versée par un contribuable à l'autre parent divorcé est déductible de son revenu (art. 33 al. 1 let. c LIFD).

b. L'art. 213 al. 1 a LIFD (abrogé le 31 décembre 2013), désormais repris à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, instaure le principe d'une déduction sociale : un montant de CHF 6'500.- est déductible du revenu net du contribuable pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont il assure l'entretien ; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

L'art. 213 al. 1 LIFD est entré en vigueur le 1er janvier 2012 dans la teneur précitée. Il a été introduit par la loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants du 25 septembre 2009. Selon les travaux préparatoires, cette dernière condition était nécessaire pour éviter un double dégrèvement (déduction pour enfant et déduction pour les aliments ; Message du Conseil fédéral sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants du 20 mai 2009, FF 2009 4'263).

c. Deux barèmes distincts sont prévus par l'art. 214 LIFD, respectivement à l'al. 1 et l'al. 2. Celui-ci, plus favorable, s'applique par analogie aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, divorcés ou célibataires qui vivent

- 8/13 - A/3558/2013 en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien (art. 214 al. 2 bis). 8)

Dans un arrêt de principe du 4 septembre 2007 (ATF 133 II 305), repris par la chambre de céans dans sa jurisprudence (ATA/272/2014 du 15 avril 2014), le Tribunal fédéral a traité l'ensemble de la problématique relative au traitement fiscal des conjoints divorcés ou séparés avec enfants, exerçant conjointement la garde et/ou l'autorité parentale sur leurs enfants.

La déduction sociale pour charge d'enfants de l'art. 213 al. 1 let. a LIFD a pour but d'adapter la charge d'impôt à la situation personnelle économique particulière de chaque contribuable. Cela autorise cependant un certain schématisme dans l'adoption de solutions, l'égalité de traitement absolue étant impossible à réaliser dans ce domaine (consid. 5.1). Le

droit à la déduction sociale était lié à l'entretien de l'enfant assuré par le contribuable (consid. 6.4). Selon le système légal, un abattement ne peut en principe être accordé plusieurs fois. Ainsi, il est exclu d'accorder à un contribuable, pour une même personne dont il assure toute ou partie de l'entretien, à la fois la déduction sociale pour enfants et la déduction pour personnes nécessiteuses. Pour le même motif, il est exclu d'accorder plusieurs fois pour un même enfant, la déduction sociale pour enfants, soit au contribuable séparé ou divorcé qui assurent l'entretien de l'enfant et à celui qui verse la contribution d'entretien pour cet enfant (consid. 6.8 et la doctrine citée). En outre, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, ainsi qu'il a été voulu par le législateur fédéral, n'autorise aucun abattement social particulier qui permette au contribuable qui verse la pension alimentaire de déduire les dépenses d'entretien direct qu'il consent, par exemple, dans le cadre de son droit de visite sur les enfants, quand bien même celles-ci varient selon que le droit de visite exercé est sporadique, mensuel, hebdomadaire ou élargi, et cela même si le montant de la contribution l'entretien est inférieur aux déductions sociales pour enfant (consid. 6.9). Ainsi, lorsqu'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre, l'assimilation de cette pension aux ressources du parent qui la reçoit aux fins de l'entretien de l'enfant désigne ce dernier comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant, même en cas de garde alternée, le statut créé par l'existence de ladite pension alimentaire l'emportant (consid. 8.4).

Les principes précités ont été confirmés à différentes reprises par le Tribunal fédéral (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_3/2008 du 18 avril 2008 ; 2C\_200/2011 du

#### **E. 14**

novembre 2011), qui a confirmé la prédominance en ce domaine du principe de concordance, selon lequel une prestation est déductible chez le débiteur parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire, mais ne peut l'être auprès des deux. 9)

D'après la jurisprudence constante, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration cantonale ou fédérale peut apporter des précisions d'interprétation qu'elle donne aux dispositions légales dans des directives qu'elle émet. Le juge n'est pas lié par leur teneur mais peut néanmoins

- 9/13 - A/3558/2013 les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré, dans la mesure où elle respecte le sens et le but de la norme applicable (ATF 126 V 64 ; ATF 121 II 473 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2013, p. 111 n. 335). Néanmoins, ces directives ne dispensent pas l'administration 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

#### **E. 17**

août 2010 ; ATA/233/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/291/2013 du 7 mai 2013 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1er septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c). 10) L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a émis la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD du

## E. 21

décembre 2010 (ci-après : la circulaire), consultable sur le site informatique de l'AFC-CH ([www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)).

Cette circulaire est fondée sur les principes retenus par le Tribunal fédéral dans les arrêts précités, en détaillant certains cas particuliers. Selon le ch. 14.5 de ladite circulaire, relative à l'imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, avec contributions d'entretien, si l'un des parents demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante :

- Contributions d'entretien : le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions, le parent qui les verse peut les déduire de son revenu.

- Déductions : le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour primes d'assurance et intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant. Le parent qui vit avec l'enfant et reçoit les contributions d'entretien peut aussi demander la déduction pour la garde des enfants par des tiers. En cas de garde alternée, chaque parent peut déduire les frais de garde prouvés mais au maximum CHF 5'050.-. Une autre répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse CHF 10'100.-, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés.

- Barèmes : le parent qui reçoit les contributions est imposé selon le barème parental. Le parent qui verse les contributions est imposé selon le barème de base.

- 10/13 - A/3558/2013 11) Le contribuable entend bénéficier, en lieu et place de la déduction générale au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD pour le versement de « pensions alimentaires », du barème parental plus favorable de l'art. 214 al. 2 LIFD, par le biais de l'al. 2 bis, grâce à la charge de sa fille, prévue dans le jugement de divorce.

Or, le système préconisé par le recourant reviendrait à faire bénéficier les deux parents dudit barème parental, en l'espèce, le père grâce à D\_\_\_\_\_ et la mère grâce à C\_\_\_\_\_. Cette solution n'est pas conforme à la loi et à la volonté du législateur. Même en cas d'autorité parentale conjointe, de garde partagée et d'absence de versement de contribution alimentaire d'un conjoint à l'autre, seul l'un des parents peut bénéficier du barème parental. La circulaire précitée mentionne clairement que celui-ci ne peut pas être divisé entre plusieurs contribuables. Si les parents sont séparés de fait ou de droit, le barème parental est toujours accordé exclusivement à un seul d'entre eux (circulaire ch. 13.4.1).

Le grief est infondé. 12) Le recourant conteste la qualité de « pension alimentaire ou contribution à l'entretien » retenue par l'AFC-GE. Il allègue ne faire qu'équilibrer les moyens à disposition de ses filles auprès de chaque parent.

Il est incontesté que le recourant partage à part égale la garde et l'autorité parentale sur ses deux enfants mineurs, ce qui a été confirmé par le jugement de divorce. Ledit jugement prévoit le versement de montants à la mère pour elle-même et pour les enfants.

Toutefois, le contribuable a lui-même sollicité, dans sa demande de rectification de l'IS du 27 janvier 2013 de pouvoir bénéficier d'une déduction de CHF 15'000.- au titre desdits montants versés à son ex-épouse. Il avait coché la déduction au titre de « pension

alimentaire ».

Pour le surplus, les arguments du recourant sur la qualification des montants qu'il verse à son ex-épouse tombent à faux. À ce titre, il peut être renvoyé aux considérants du jugement du TAPI. Les arguments développés lors du recours relatifs à la quotité de la « contribution alimentaire » en Suisse (20 à 25 % pour deux enfants) et à son utilisation (pour maintenir un bon niveau de vie) n'est pas aussi schématique que ce que le contribuable laisse entendre. En droit suisse, la contribution d'entretien doit correspondre aux besoins de l'enfant, ainsi qu'à la situation et aux ressources des père et mère (art. 285 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 – CCS – RS 210). La notion invoquée par le recourant de maintenir le même niveau de vie des enfants suite au divorce est donc parfaitement identique à l'un des objectifs poursuivi par l'art. précité. De même, la référence à un pourcentage n'est pas pertinente, dès lors qu'en cas de divorce sur requête commune, à l'instar de ce qu'a pratiqué le contribuable, les époux

- 11/13 - A/3558/2013 doivent produire au juge une convention sur les effets de leur divorce, comprenant notamment leurs conclusions communes relatives aux enfants (art. 111 al.1 CCS). En application de l'art. 133 al. 3 CCS, lorsque le juge maintient l'exercice en commun de l'autorité parentale, les parents doivent expliquer comment ils entendent prendre en charge, financièrement, l'enfant et comment ils répartissent les frais d'entretien de l'enfant entre eux. S'il est exact que la jurisprudence autorise la référence à des pourcentages, ceux-ci trouvent application dans des situations différentes de celle du recourant, principalement en l'absence d'autorité parentale conjointe et de garde alternée.

En l'espèce, même si le jugement de divorce prévoit une répartition des frais d'entretien de ces derniers, il prévoit également que le recourant verse un montant à la mère des enfants pour l'aider à assumer sa part desdits frais d'entretien. Ce que le recourant qualifie de « rééquilibrage des charges » constitue une pension alimentaire au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (ATA/272/2014 du 15 avril 2014).

Dès lors, le recourant peut déduire de son revenu imposable le montant total de la contribution d'entretien, mais ne pourra pas se prévaloir d'une autre forme d'abattement. Force est de constater que la jurisprudence est claire en la matière. Le grief ne peut dès lors qu'être écarté. 13) En matière d'ICC, selon l'art. 33 LIPP, la contribution d'entretien versée par un contribuable à l'autre parent divorcé est déductible de son revenu.

L'art. 39 al. 1 LIPP prévoit une déduction sociale pour charge de famille. L'art. 41 LIPP instaure des taux d'imposition différents à l'instar du système de la LIFD.

Le 16 février 2011, l'AFC-GE a émis la lettre d'information n° 2/2011 relative à l'imposition de la famille. À la suite de l'entrée en vigueur de la LIPP, applicable dès la période fiscale 2010, le parent qui assure l'entretien de l'enfant peut bénéficier de la déduction pour charge de famille. La notion d'entretien de l'enfant doit être comprise de la manière suivante : en cas de versement d'une pension alimentaire, le parent qui assure l'entretien de l'enfant est celui qui bénéficie du versement de la pension alimentaire. Lorsqu'il n'y a pas de versement d'une pension alimentaire et qu'un seul des parents assure l'entretien de l'enfant, c'est lui qui bénéficie de la déduction pour charge de famille. Lorsqu'il n'y a pas de versement de pension alimentaire et que les deux parents assument l'entretien de l'enfant, la déduction pour charge de famille est partagée entre eux de manière paritaire.

Même si la précision figurant à l'art. 213 al. 1 aLIFD n'a pas été reprise par le législateur cantonal à l'art. 39 al. 1 LIPP, il ressort de la lettre d'information précitée que la volonté de l'autorité fiscale est d'interpréter ces deux dispositions de façon similaire concernant la notion de « parent qui assure l'entretien de

- 12/13 - A/3558/2013 l'enfant », en excluant la possibilité pour le contribuable de bénéficier d'une déduction lorsqu'il déduit déjà une pension. Une telle interprétation du texte légal, qui n'en contredit pas la lettre, est conforme au principe d'harmonisation verticale découlant de l'art. 129 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), ainsi que la jurisprudence l'admet en préconisant du reste une telle démarche (ATF 130 II 65 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_960/2012 du 23 janvier 2014 consid. 8).

Dès lors, les principes applicables en matière d'IFD rappelés ci-dessus le sont mutatis mutandis en matière d'ICC. Le recourant qui bénéficie d'une déduction pour la contribution à l'entretien de ses enfants qu'il verse à la mère de ceux-ci n'a également pas droit, pour l'ICC, à une déduction sociale ni à bénéficier du barème parental. 14) En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants (ATA/650/2014 du 19 août 2014 ; ATA/446/2014 du 17 juin 2014 consid. 2 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 6b et références citées). Ainsi, le recourant ne peut se prévaloir de ses taxations fiscales 2010 et 2011 pour en déduire un droit pour celle de 2012. 15) Compte tenu de ce qui précède, la décision de taxation en matière d'IS 2012 est conforme au droit.

Le recours, mal fondé, sera en conséquence rejeté. 16) Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.