

## **GE\_GERICHTE ATA/270/2014 vom 15. April 2014**

GE Cour de justice, 2014-04-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_270\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_270_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/270/2014 du 15 avril 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/270/2014 del 15 aprile 2014

### **Erwägungen**

#### **E. 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

- 10/16 - A/1570/2012 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 1er 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 1er 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

- 11/16 - A/1570/2012 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

### **E. 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 1er 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 1er 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

- 12/16 - A/1570/2012 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

- 13/16 - A/1570/2012 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

- 14/16 - A/1570/2012 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 1er 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.

- 15/16 - A/1570/2012 13) Pour faciliter l'application du barème cantonal, l'AFC-GE a émis une l'information no 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 no 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 émoulement 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).

\* \* \* \* \*

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