

GE_GERICHTE ATA/287/2020 vom 10. März 2020

GE Cour de justice, 2020-03-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_287_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/287/2020 du 10 mars 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/287/2020 del 10 marzo 2020

Regeste

Résumé: Confirmation du refus, par l'autorité fiscale, d'appliquer au recourant le barème parental ainsi que de la possibilité de faire valoir les déductions liées aux frais d'entretien des enfants nés hors mariage de sa relation avec son ex-compagne, qui en assure pour l'essentiel l'entretien. Rejet du recours sur ce point.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Le litige a trait au barème applicable au recourant ainsi qu'aux déductions qu'il peut faire valoir en lien avec ses deux enfants mineurs nés hors mariages, tant en matière d'ICC et d'IFD, pour l'année fiscale 2016. 3)

L'art. 36 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit pour l'IFD un barème d'imposition réduit pour les époux vivant en ménage commun, tandis que le barème ordinaire, fixé à l'art. 36 al. 1 LIFD, est applicable aux autres contribuables.

Conformément à l'art. 36 al. 2bis LIFD, l'al. 2 s'applique par analogie aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien. Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de CHF 251.- par enfant et par personne nécessiteuse. 4)

Dans le canton de Genève, la question du barème d'imposition applicable est réglée à l'art. 41 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). L'art. 41 al. 1 LIPP instaure un calcul de l'impôt en fonction d'un taux d'imposition par tranche. L'art. 41 al. 2 LIPP instaure non pas un barème pour couple mais prévoit l'application d'un taux réduit à 50 % du taux applicable pour les époux vivant en ménage commun (« splitting »). L'art. 41 al. 3 LIPP autorise l'application de l'art. 41 al. 2 LIPP aux contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait faisant 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.

Selon la jurisprudence, lorsque deux contribuables vivent en union libre avec un enfant commun (et sont en principe imposés comme des personnes seules, selon leur état civil), seul celui qui assume pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et qui exerce sur lui l'autorité

parentale a droit aux déductions sociales accordées pour les enfants (ATF 131 II 553 consid. 3.4). Il ressort du système légal qu'un même abattement ne peut en principe être accordé plusieurs fois, de sorte qu'il est également exclu d'accorder plusieurs fois, pour un même enfant, la déduction sociale pour enfant, soit au contribuable séparé ou divorcé qui assure l'entretien de l'enfant et à celui qui verse la contribution d'entretien pour cet enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.8).

- 8/13 - A/2499/2018 5)

D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliciter l'interprétation qu'elle leur donne dans des directives. Celles-ci n'ont pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration. Elles ne dispensent pas cette dernière de se prononcer à la lumière des circonstances du cas d'espèce. Par ailleurs, elles ne peuvent sortir du cadre fixé par la norme supérieure qu'elles sont censées concrétiser. En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATA/104/2020 du 28 janvier 2020 consid. 4 et les références citées). 6) a. Le 21 décembre 2010, l'AFC-CH a émis à l'intention des administrations cantonales la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD (ci-après : la circulaire).

b. À teneur de celle-ci, en matière d'imposition de parents divorcés (ou non mariés vivant dans deux ménages distincts) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec garde alternée, sans contributions d'entretien, il faut partir de l'idée que le parent qui a le revenu net le plus élevé pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et bénéficie en conséquence du barème parental (ch. 13.4.2 et 14.4.2 de la circulaire). Le Tribunal fédéral a toutefois précisé dans ce cas de figure que, en vertu du principe de l'imposition selon la capacité contributive, lorsque les frais nécessaires à l'entretien de l'enfant sont partagés entre eux de manière égale, c'est le parent qui dispose du revenu net le plus bas qui est considéré comme le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant (ATF 141 II 338 consid. 6.4).

c. Dans le cas de parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, si l'un des parents verse une contribution d'entretien en faveur de l'enfant et demande une déduction pour celle-ci selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante :

- le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions et le parent qui les verse peut les déduire de son revenu (ch. 14.5.1 de la circulaire) ;

- le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction sociale pour enfants et la déduction pour primes d'assurance et intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant (ch. 14.5.2 de la circulaire) ;

- le parent qui reçoit les contributions d'entretien est imposé selon le barème parental, alors que le parent qui les verse est imposé selon le barème de base (ch. 14.5.3 de la circulaire).

- 9/13 - A/2499/2018 7) a. L'AFC-GE a fait diffuser le 16 février 2011 la lettre d'information n° 2/2011 (ci-après : l'information), disponible sur son site internet, qui vise à préciser le mode de soumission au barème d'imposition instauré par l'art. 41 LIPP. Cette

information s'inspire de la jurisprudence rendue en matière de barème fiscal applicable aux contribuables divorcés en cas de garde alternée (ATF 133 II 205).

b. Selon le ch. 2.1 de l'information, peuvent notamment bénéficier du « splitting » les 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 qui en assurent pour l'essentiel l'entretien.

En cas de versement d'une pension alimentaire, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant est celui qui bénéficie du versement de la pension alimentaire. Le débiteur de la pension peut, en revanche, la déduire de ses revenus.

Lorsqu'il n'y a pas de versement d'une pension alimentaire et que les parents vivent en concubinage ou pratiquent une garde alternée sur leur enfant mineur, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est, en règle générale, celui qui dispose du revenu brut le plus élevé. Dans un souci d'harmonisation avec le droit fédéral et suite à plusieurs jurisprudences, c'est le revenu net le plus élevé qui est déterminant dès la période fiscale 2015.

En revanche et nonobstant ce qui précède, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies, c'est le parent qui dispose du revenu net le plus bas qui est considéré comme le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant :

- les parents disposent de l'autorité parentale commune sur l'enfant ;
- ils pratiquent une garde alternée ;
- il n'y a pas de versement de pension alimentaire ;
- les frais nécessaires à l'entretien de l'enfant sont partagés entre eux de manière égale et cela ressort, en principe, du jugement de divorce.

Dans les autres cas, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est, généralement, celui qui fait ménage commun avec l'enfant. 8)

Aux termes de l'art. 298a du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), si la mère n'est pas mariée avec le père et que le père reconnaît l'enfant, ou si le lien de filiation est constaté par décision de justice et que l'autorité parentale conjointe n'est pas encore instituée au moment de la décision

- 10/13 - A/2499/2018 de justice, les parents obtiennent l'autorité parentale conjointe sur la base d'une déclaration commune (al. 1). Les parents confirment dans la déclaration commune qu'ils sont disposés à assumer conjointement la responsabilité de l'enfant ; qu'ils se sont entendus sur la garde de l'enfant, sur les relations personnelles ou la participation de chaque parent à sa prise en charge ainsi que sur la contribution d'entretien (al. 2). 9) a. En l'espèce, le recourant et son ex-compagne, qui détiennent sur leurs deux enfants mineurs, nés hors mariage, l'autorité parentale conjointe, se sont séparés en 2014 et ont déposé auprès du TPAE une déclaration selon laquelle ils s'étaient entendus notamment sur la garde, les relations personnelles et la participation financière et d'entretien de chaque parent, que l'autorité judiciaire a ratifiée le

E. 19

juin 2015. Le recourant et Mme B_____ n'ont toutefois signé aucune convention réglant ces questions, aucun jugement n'ayant au demeurant été rendu à ce sujet.

b. Il ressort des déclarations constantes du recourant qu'il pratiquait une garde alternée sur ses enfants, ceux-ci résidant, sur une période de quatorze jours, à raison de six jours chez lui et huit jours chez leur mère. Durant l'année 2016, le recourant a également alimenté mensuellement le compte qu'il détenait en commun avec Mme B_____ pour un montant total de CHF 4'675.- et destiné au paiement des frais fixes des enfants.

Dans ce cadre, le recourant soutient qu'en alimentant exclusivement ce compte, il n'avait pas eu l'intention de se rendre débiteur d'une contribution d'entretien, mais uniquement de prendre en charge les frais fixes de ses enfants liés notamment aux frais de scolarité, de garde, d'assurance-maladie et de loisirs, dès lors qu'il percevait un salaire supérieur à celui de Mme B_____. Ce faisant, il a ainsi admis avoir pris en charge des frais supérieurs à ceux payés par son ex-compagne, ses versements devant être considérés comme une contribution d'entretien. En effet, même si de telles contributions d'entretien prennent en général la forme de rentes, elles peuvent également revêtir celle de paiements de divers frais fixes, comme ceux du cas d'espèce (ATA/104/2020 précité consid. 8). C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a considéré qu'en présence du versement d'une contribution d'entretien, c'était l'ex-compagne du recourant qui assurait pour l'essentiel l'entretien des enfants, de sorte que seule cette dernière pouvait prétendre au barème parental/« splitting » et aux déductions liées aux frais d'entretien des enfants, conformément à la circulaire de l'AFC-CH et à l'information de l'AFC-GE, confirmées par la jurisprudence.

Au demeurant, même à admettre que les montants versés mensuellement par le recourant sur le compte commun ne constituent pas une contribution d'entretien dans le sens précité, l'ex-compagne bénéficie toujours du revenu net le plus bas, ce qui n'est pas contesté, de sorte qu'elle est considérée, selon la jurisprudence, comme assurant pour l'essentiel l'entretien des enfants, ce qui a également pour

- 11/13 - A/2499/2018 conséquence de la faire bénéficier du barème parental/« splitting » et des déductions liées aux frais des enfants.

C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a considéré que le recourant pouvait seulement prétendre à la déduction des contributions d'entretien versées, ce que le TAPI a confirmé.

c. Le recourant conteste le montant retenu par le premier juge, arrêté à CHF 4'675.-, qu'il qualifie de dérisoire par rapport au coût effectif des enfants, estimé à quelque CHF 3'000.- par mois. Bien que le recourant ait produit de nombreuses pièces, la plupart de celles-ci sont sans pertinence, dès lors qu'elles ne concernent pas la période fiscale en cause. Quant au récapitulatif des primes et des coûts d'assurance-maladie pour l'année 2016 des enfants, le recourant a indiqué qu'elles étaient payées au moyen du compte commun, étant précisé que s'agissant des primes d'assurance-maladie, l'intéressé bénéficie de subsides par CHF 100.- par enfant et par mois.

Rien n'indique dès lors que le recourant se serait acquitté d'un montant supérieur à celui de CHF 4'675.- en 2016, qui correspond aux versements qu'il a effectués sur le compte commun. Il s'ensuit que le jugement entrepris sera également confirmé sur ce point, étant précisé que le recourant ne peut rien tirer du respect du principe de l'imposition selon la capacité économique, qui ne peut s'interpréter comme autorisant un contribuable à déterminer son revenu imposable à sa guise (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_687/2018 du 15 février 2019 consid. 4.3).

d. Devant la chambre de céans, le recourant a conclu à ce que l'AFC-GE renonce à lui imputer un revenu imposable de CHF 3'600.- pour l'année fiscale 2016 correspondant à la moitié des allocations familiales perçues par Mme B_____ pour leurs enfants, imposées auprès de cette dernière. L'AFC-GE ayant donné son accord, il lui en sera donné acte.

Il s'ensuit que le recours sera partiellement admis. Le jugement du TAPI sera annulé dans ce sens, ainsi que les bordereaux de taxation et de réclamation pour l'ICC et l'IFD 2016, le dossier étant renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation au sens des considérants. 10) Vu l'issue du litige, un émolument, réduit, de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe pour l'essentiel (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée, le recourant n'ayant pas pris de conclusions dans ce sens, ni exposé de frais pour sa défense (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 12/13 - A/2499/2018

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