

## **GE\_GERICHTE ATA/308/2014 vom 29. April 2014**

GE Cour de justice, 2014-04-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_308\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_308_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/308/2014 du 29 avril 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/308/2014 del 29 aprile 2014

### **Regeste**

Résumé: Dans la situation de contribuables divorcés avec enfant : lorsque la garde et l'autorité parentale ont été attribuées conjointement et à titre égal aux deux ex-époux, le créancier d'une pension alimentaire est réputé assurer l'entretien de l'enfant. Ainsi, il pourra se prévaloir de la déduction sociale pour charge de famille lors de l'imposition sur son revenu. Le parent débiteur pourra quant à lui déduire de son revenu imposable le montant de la pension, mais se verra refuser l'application de la déduction sociale de charge pour famille, bénéficiant déjà d'une déduction fiscale relative au montant de la pension alimentaire.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le recourant fait grief à l'autorité intimée d'avoir refusé de déduire les demi-charges de famille et de lui appliquer le barème réduit, ainsi que de l'inégalité de traitement dont ferait preuve celle-ci dans le cadre de sa taxation fiscale 2010. 3)

Les époux A\_\_\_\_\_, se sont vu attribuer, à l'issue du jugement de divorce du 2 novembre 2010, l'autorité parentale conjointe et la garde alternée de leurs deux enfants. Ces derniers vivent la moitié de leur temps (semaines, week-ends et vacances) chez le père et l'autre moitié chez la mère. Les frais d'entretien et d'éducation sont payés à parts égales. 4)

L'impôt fédéral est réglé par la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

#### **E. 14**

décembre 1990 (LIFD - 642.11), en vigueur en 2010. 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 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). 5)

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 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). 6) 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).

- 7/11 - A/907/2012

b. L'art. 213 al. 1 aLIFD (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 6'400.- est déductible du revenu net du contribuable pour chaque enfant mineur ou majeur effectuant 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 2011 dans la teneur précitée. Il a été introduit par la loi fédérale sur les allégements 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

#### **E. 20**

mai 2009, FF 2009 4'263). 7)

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 aLIFD 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,

- 8/11 - A/907/2012 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 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. 8)

Le 15 novembre 2010, l'AFC-GE a émis la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD. Cette directive a fait l'objet le 21 décembre 2010 d'une deuxième version, consultable sur le site informatique de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ([www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)), de teneur similaire. Elle énonce des recommandations relatives au traitement fiscal de la déduction sociale pour enfant.

Cette circulaire est fondée sur les principes retenus par le Tribunal fédéral dans les arrêts précités, en détaillant certains cas particuliers. A teneur de ce texte, lorsque les parents sont séparés, divorcés ou non mariés, qu'ils ont un enfant mineur commun et une autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, et avec contributions d'entretien, si l'un des parents demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant, conformément à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les parents sont imposés ainsi : 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) ; le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfant et la déduction pour primes d'assurances et intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant (ch. 14.5.2). 9)

Dans le cas d'espèce, il est incontesté que le recourant partage à part égale la garde et l'autorité parentale sur ses deux enfants, ainsi que les frais avec son ex-épouse ; ce qui a été confirmé par le jugement de divorce. Néanmoins, ledit jugement prévoit le versement de pensions alimentaires à la mère pour elle-même et pour les enfants, pensions alimentaires que la mère fait valoir à titre de déductions dans sa déclaration fiscale, et qui ont été admises par l'AFC-GE. 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. 10) 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.

- 9/11 - A/907/2012

L'art. 39 al. 1 LIPP prévoit une déduction sociale pour charge de famille, soit, pour l'exercice fiscal 2011, la déduction d'une charge de famille entière de CHF 10'000.- ou

d'une demi-charge de famille de CHF 5'000.-. Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci. Le cercle des personnes susceptibles de constituer une charge de famille est défini dans cette même disposition légale. Constitue notamment une charge de famille chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien.

Le 16 février 2011, l'AFC-GE a émis la lettre d'information n° 2/2011 relative à l'imposition de la famille. A 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 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. Force est de constater que la taxation ICC est conforme au droit. 11) Enfin, le grief d'inégalité de traitement dont se plaint le recourant ne peut également qu'être écarté, le Tribunal fédéral ayant considéré que seul le législateur fédéral pouvait corriger d'éventuelles inégalités en la matière (ATF 133 II 305 consid. 9.2 ; cf. aussi consid. 5.1 selon lequel il n'est pas possible de réaliser une

- 10/11 - A/907/2012 égalité absolue en ce domaine, les possibilités de comparer les différentes situations restant en outre limitées). 12) Compte tenu de ce qui précède, les décisions de taxation en matière d'IFD et d'ICC sont conformes au droit.

Le recours, mal fondé, sera en conséquence rejeté. 13) 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.