

# **GE\_GERICHTE ATA/37/2011 vom 25. Januar 2011**

GE Cour de justice, 2011-01-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_37\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_37_2011)

FR: GE\_GERICHTE ATA/37/2011 du 25 janvier 2011

IT: GE\_GERICHTE ATA/37/2011 del 25 gennaio 2011

## **Regeste**

Résumé: Les contributions d'entretien versées par le recourant à son épouse dont il s'était séparé en cours d'année, doivent être prises en compte pro rata temporis, soit depuis la date de la séparation. Une telle solution ne viole ni le principe de la capacité contributive, ni celui de l'égalité de traitement. De même, les charges de famille ne peuvent être admises que pour l'enfant devenu majeur au cours de l'année en cause.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 - aLOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010). 2..

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la Chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la Chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

### **E. 3**

Le litige porte sur la question de la déductibilité des pensions alimentaires que le contribuable a versées à son conjoint et à ses enfants, ainsi que des charges de famille. Le contribuable conteste le principe de la date déterminante en arguant d'une part que les déductions générales ne seraient pas concernées par ce "diktat". D'autre part, les principes de la capacité contributive et de l'égalité de traitement seraient violés en raison d'un traitement différencié des contribuables selon la date à laquelle ils signeraient une convention de séparation.

### **E. 4**

La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la LHID. Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al.

1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le litige concernant la période fiscale 2003 doit ainsi être examiné, pour ce qui est de l'ICC, au regard de l'aLIPP-II et l'aLIPP-V.

#### **E. 5**

En vertu des art. 5 de l'ordonnance sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques (OCF - RS 642.117.1) et 5 al. 3

- 8/13 - A/3824/2007 aLIPP-II, lorsque cesse la vie commune, chaque conjoint est taxé séparément pour l'ensemble de la période fiscale.

En l'espèce, le contribuable s'étant séparé de sa femme le 1er septembre 2003, il doit être taxé séparément pour la période fiscale 2003.

#### **E. 6**

Les arts. 209 al. 2 LIFD et 1 al. 2 aLIPP-II disposent que la période fiscale correspond à l'année civile.

#### **E. 7**

L'art. 212 LIFD a pour objet les déductions générales. En son alinéa 3, il précise que pour les autres déductions, c'est l'art. 33 LIFD qui fait règle.

#### **E. 8**

Selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, sont déduits du revenu la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale.

Pour ce qui concerne le droit genevois, l'art. 5 aLIPP-V a la même teneur.

#### **E. 9**

L'art. 213 LIFD traite quant à lui des déductions sociales. Selon son al. 1 (dans sa teneur en vigueur pour la période fiscale 2003, selon l'art. 7 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)) "sont déduits du revenu net : (a) pour chaque enfant mineur, ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien, CHF 5'600.- ; (b) pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction, CHF 5'600.-, cette déduction n'est pas accordée pour l'épouse, ni pour les enfants pour lesquels la déduction selon la let. a est accordée".

L'al. 2 ajoute que "les déductions sociales sont fixées d'après la situation existant à la fin de la période fiscale (art. 209) ou de l'assujettissement".

#### **E. 10**

Selon l'art. 14 aLIPP-V, "le rabais d'impôt, au sens de l'art. 10 al. 1, se calcule par application des barèmes des art. 11 ou 12 aux montants déterminants suivants, au taux applicable à ses seuls montants : (...) en ce qui concerne les charges de famille, les montants déterminants, au sens de l'al. 1, sont les suivants : a) CHF 3'250.- pour chaque demi-charge de famille ; b) CHF 6'500 pour chaque charge de famille" (al. 3).

"Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, les montants déterminants sont répartis entre ceux-ci" (al. 3 in fine).

Aux termes de l'art. 14 al. 5 let. a aLIPP-V constitue une charge de famille, chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas

- 9/13 - A/3824/2007 CHF 6'800.- (charge entière) ou CHF 10'200.- (demi-charge) pour celui de parents qui en a la garde ; dès l'année fiscale 2002, chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 13'600.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge), pour celui des parents qui en a la garde.

Constitue également une charge de famille, chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse par CHF 50'000.- lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 13'600.- (charge entière) ou CHF 20'400.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien (art. 14 al. 5 let. b aLIPP-V).

#### **E. 11**

La doctrine distingue classiquement les déductions organiques de celles dites "anorganiques". Les premières sont liées à l'acquisition du revenu imposable, alors que les secondes n'y sont pas directement liées. Elles concernent la détermination de la capacité contributive subjective, qui est encore en droit suisse largement laissée à l'appréciation du législateur (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_162/2010 du 21 juillet 2010, consid. 6.3 et les nombreuses références).

#### **E. 12**

La déduction pour pension alimentaire et contribution d'entretien constitue une déduction anorganique (art. 33 al. 1 let c LIFD par renvoi de l'art. 212 al. 3 LIFD ; art. 9 al. 2 let. c LHID ; art. 5 aLIPP-V).

#### **E. 13**

La question du montant et de la répartition de la charge fiscale de l'année de la séparation s'agissant de ce type de déduction a été tranchée par le Tribunal administratif dans des arrêts du 30 novembre 2004 (ATA/932/2004) et du 13 juin 2006 (ATA/321/2006), concernant respectivement l'IFD et l'CC. Il a ainsi été jugé que le législateur avait choisi le système de la date déterminante (art. 35 al. 2 et 213 al. 2 LIFD), et qu'en conséquence seule la pension alimentaire versée par le contribuable en l'occurrence pour le mois de décembre, mois de sa séparation, pouvait être retenue.

Le contribuable remet toutefois en cause la prise en compte de ce système s'agissant des pensions alimentaires.

#### **E. 14**

Certes, une partie de la doctrine, en particulier Daniel de Vries Rellingh, estime que le système de la date déterminante ou "Stichtagprinzip" concernerait les "déductions générales" (déductions pour assurances) et sociales (déduction pour enfant à charge et, le cas échéant, pour personnes nécessiteuses), alors que le "système effectif" devrait être privilégié s'agissant des pensions alimentaires (Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce : mode d'emploi pour le praticien, AJP/PJA 2010 p. 267-288, 284).

Il conclut toutefois qu'en appliquant le "système effectif", dans le cas d'un contribuable issu d'une famille "classique" (répartition traditionnelle des tâches

- 10/13 - A/3824/2007 entre les conjoints ayant des enfants), plus la séparation a lieu tard dans l'année, plus la charge fiscale du mari sera élevée et celle de l'épouse basse. Le premier ne pourra alors déduire qu'un montant faible à titre de pension alimentaire, ce qui aura pour conséquence un revenu imposable et un taux d'imposition élevé alors que l'épouse, de son côté, n'aura qu'un revenu bas (les contributions d'entretien perçues durant le ou les dernier(s) mois de l'année) (Les conséquences fiscales en cas de séparation et de divorce : mode d'emploi pour le praticien, AJP/PJA 2010 p. 267-288, 284).

#### **E. 15**

Aussi, quelque soit le système choisi, tant la jurisprudence que la doctrine aboutissent à une prise en considération pro rata temporis des pensions versées au cours de l'année de séparation.

#### **E. 16**

Reste alors à déterminer s'il y a violation des principes de l'égalité de traitement et de la capacité contributive.

#### **E. 17**

Comme les déductions sociales, les déductions anorganiques ont pour but d'adapter de manière schématique 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. (LOCHER, Kommentar zum DBG, Ire partie, Therwil/Bâle 2001, n. 1 et 2 ad art. 35 LIFD; LOCHER, Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, Archives 68 p. 375, 380; F. RICHNER/W. FREI/S. KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003, n. 6 et 7 ad art. 213 LIFD; E. BOSSHARD/H.-R. BOSSHARD/W. LÜDIN, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zurich 2000, p. 63; IVO BAUMGARTNER, in Zweifel/Athanas [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Bâle/Genève/Munich 2000, n. 3 ad art. 35 LIFD).

Ces déductions sont toutefois accordées en général pour des motifs extra-fiscaux. Aussi, le fait qu'elles ne doivent pas nécessairement être prises en compte pour la détermination du revenu net ne viole pas l'art. 127 al. 2 Cst (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_162/2010 du 21 juillet 2010, consid. 6.3 et les nombreuses références).

De surcroît, la réglementation légale en la matière est nécessairement schématique en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est néanmoins compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. S'agissant du droit cantonal, le Tribunal fédéral a en effet reconnu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, 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

- 11/13 - A/3824/2007 inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (cf. ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243 et la jurisprudence citée). A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées (ATF 132

I 157 consid. 4.2 p. 163; ATF 120 Ia 329 consid. 4c-4e p. 336-338; ATF 118 Ia 1 consid. 3c p. 4/5) et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 132 I 157 consid. 4.2 p. 163; ATF 126 I 76 consid. 2a p. 78; ATF 123 I 1 consid. 6b p. 8; ATF 120 Ia 329 consid. 3 p. 333).

Les déductions et barèmes différenciés des art. 23 let. f, 24 let. e, 33 al. 1 let. c, 212, 213 et 214 LIFD sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et sous cet angle restreint une certaine égalité de traitement (Message du Conseil fédéral du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral direct [Message sur l'harmonisation fiscale], FF 1983 III 1, p. 30, 34, spéc. 36 ss).

#### **E. 18**

En conséquence, le contribuable ne saurait faire valoir une violation des principes précités, dès lors qu'ils ont été pris en considération par le législateur dans la mesure décrite ci-dessus. Certes, sa charge fiscale est plus lourde que celle d'un contribuable qui aurait par hypothèse conclu une convention de séparation le 1er janvier 2003, elle repose en revanche sur les mêmes fondements que pour celle de tout autre contribuable qui se serait séparé au même moment que lui.

Aussi, les décisions de l'AFC-GE sont conformes à la loi et à la volonté recherchée par le législateur. Le recours est mal fondé sur ce point.

#### **E. 19**

S'agissant des charges de familles, la fille du contribuable étant devenue majeure en 2003, l'AFC-GE a admis en déduction une demi-charge de famille en ICC (14 al. 3 aLIPP-V in fine), respectivement une charge de famille en IFD, pour compenser la non-déductibilité du montant de la contribution d'entretien (art. 33 al. 1 let. c LIFD a contrario).

Ces déductions sont conformes à la loi et en particulier à la jurisprudence constante du Tribunal fédéral relative à l'IFD, lequel a jugé que le parent qui ne peut plus déduire les contributions d'entretien versées en faveur de son enfant majeur, doit être mis au bénéfice de la déduction pour personne nécessiteuse (art. 213 al. 1 let. b LIFD), dès lors que l'enfant en formation n'est pas capable, en raison de la charge temporelle que représente sa formation, de gagner sa vie ou ne l'est tout au plus que de manière restreinte (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.406/2001 du 23 janvier 2002 consid. 2 publié in RDAF 2002 448ss).

Pour ce qui concerne son enfant mineur, le contribuable n'a pas droit à une déduction pour charge de famille dès lors que les art. 213 al. 1 let. a LIFD et 14 al. 5 let. a aLIPP-V accordent cette déduction uniquement au parent qui a

- 12/13 - A/3824/2007 l'autorité parentale sur l'enfant (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_436/2010 du 19 septembre 2010 consid. 5.2).

#### **E. 20**

En tout point mal fondé, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée.

Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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