

GE_GERICHTE ATA/555/2015 vom 2. Juni 2015

GE Cour de justice, 2015-06-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_555_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/555/2015 du 2 juin 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/555/2015 del 2 giugno 2015

Erwägungen

E. 12

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

L'autorité recourante ne conteste pas le jugement du TAPI en tant qu'il déclare recevable le recours formé par la contribuable le 7 septembre 2012 contre ses décisions sur réclamation du 19 juillet 2014 tant en matière d'ICC que d'IFD. Cela signifie qu'elle admet ne pas avoir apporté la preuve que cette dernière a agi hors délai s'agissant de la contestation relative à l'IFD et que le TAPI pouvait dès lors déclarer recevables les deux recours. La chambre administrative ne reprendra pas cette question. 3)

Il s'agit de déterminer si Mme A_____, pour le calcul de l'IFD, a droit à l'application du barème réduit et, pour celui de l'ICC, au taux d'imposition réduit prévu en raison de charges de famille. 4)

Le recours porte sur l'année fiscale 2011. Sont applicables pour l'IFD, les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa teneur au 31 décembre 2011, et, pour l'ICC, celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). 5)

Pour l'imposition fédérale, le barème de l'impôt est réglé à l'art. 36 LIFD. À teneur de l'art. 36 al. 2bis LIFD, le barème réduit prévu pour les époux vivant en ménage commun, s'applique également aux contribuables séparés, divorcés ou célibataires, qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien.

Les déductions sociales et les barèmes ont pour but d'adapter de manière schématique la charge d'impôt à la situation personnelle et économique

- 9/17 - A/3009/2012 particulière de chaque contribuable conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive au sens de l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Selon le Tribunal fédéral, la réglementation légale en la matière ne peut qu'être schématique en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer et de l'impossibilité de réaliser une égalité absolue. Tant que la réglementation n'aboutit pas à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables, elle reste compatible avec les principes contenus dans la disposition constitutionnelle précitée soit l'universalité de l'impôt, l'égalité de traitement et la capacité économique (ATF 133 II 305 consid. 5.1). 6)

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a modifié en dernier lieu le 21 décembre 2010, la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct datant du

E. 15

novembre 2010 (ci-après : la circulaire n° 30).

À teneur de celle-ci, en cas de garde alternée après divorce, exercée de manière égalitaire et sans paiement d'une contribution d'entretien par l'un des parents, le parent qui pourvoit à l'essentiel d'entretien de l'enfant bénéficie du barème parental. Pour déterminer celui qui se trouve dans cette situation, il y a lieu de partir du principe qu'il s'agit du parent ayant le revenu net le plus élevé, l'autre parent étant imposé selon le barème de base (ch. 13.4.2 et 14. 4. 2). Sur ce point, la circulaire précitée a repris la pratique déjà introduite par le ch. 3 de la circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 « imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) ; attribution de l'autorité parentale conjointe à des parents non mariés et maintien de l'exercice en commun de l'autorité parentale par des pères et mères séparés ou divorcés » (ci-après : circulaire n° 7), édictée par l'AFC-CH à la suite de l'entrée en vigueur des dispositions du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) permettant, notamment à des parents divorcés, l'exercice en commun de l'autorité parentale ainsi que de la garde des enfants.

Le Tribunal fédéral a examiné de manière approfondie la compatibilité avec la LIFD du principe précité avec le droit fédéral. Examinant celui-ci au regard des art. 36 et 214 LIFD dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2010 (ci- après : 36 et 214 aLIFD), il a admis qu'était conforme au droit fédéral le principe selon lequel, en cas d'autorité parentale conjointe, de garde partagée et d'absence de versement d'une contribution d'entretien ou de contribution d'entretien égale, c'était le parent qui réalisait le revenu le plus élevé qui devait se voir appliquer le barème réduit des arts. 36 al. 2 et 214 al. 2 aLIFD. Il ne précisait pas s'il s'agissait du revenu brut ou du revenu net. Il a également retenu qu'un seul des deux parents pouvait être mis au bénéfice dudit barème (ATF 133 II 305 consid. 6.8 et 8.5 ; ATF 131 II 553 consid. 3). L'art. 36 LIFD qui les a remplacés depuis le 1er janvier 2011 étant de même teneur, les principes précités restent pleinement applicables.

- 10/17 - A/3009/2012 7)

Alors que la circulaire n° 7 n'abordait pas la question de la définition du revenu servant de base à la comparaison à effectuer entre le revenu des deux parents, la circulaire n° 30 précise cette notion en son ch. 13.4.2. Il s'agit du revenu net imposable réalisé par ceux-ci. 8)

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/308/2014 consid. 5 et jurisprudence cantonale citée). 9)

Les arrêts du Tribunal fédéral 133 II 305 et 131 II 553 précités, traitent de la question de la façon d'appliquer le barème parental à des parents non mariés ou séparés sous l'égide de l'ancienne circulaire n° 7. La circulaire n° 30 reprenant le même principe de détermination du parent assumant essentiellement l'entretien de l'enfant en cas de garde alternée d'égale importance et d'absence de contribution d'entretien, sa conformité avec la LIFD ne fait aucun doute, comme l'admet au demeurant Mme A_____.

Ce qui vaut pour le principe l'est également pour les précisions contenues dans ladite circulaire au sujet du revenu de chacun des parents à prendre en considération pour effectuer la comparaison. L'objectif d'une telle circulaire est de permettre une comparaison respectant au mieux les critères de l'art. 127 al. 2 Cst. Sur ce point, la définition du revenu à prendre en considération retenue au ch. 13. 4. 2 de ladite circulaire n'est pas inadéquate, même si elle ne constitue pas la seule référence possible. Centrée sur le revenu net imposable à disposition de chacun des parents, elle permet d'effectuer une comparaison sur la base de critères valables dans la plupart des situations dans lesquelles les deux parents contribuables qui partagent paritairement la garde des enfants et contribuent de manière égale à leur entretien, n'ont à disposition que le revenu de leur activité lucrative pour faire face à leurs obligations familiales. Dans la mesure où la circulaire no 30 se réfère à un tel critère de comparaison précis, on ne voit pas que l'AFC-GE, chargée de conduire les procédures de taxation de l'impôt fédéral direct, puisse s'écarter des critères prescrits par ce document, dans la comparaison des revenus parentaux qu'elle doit nécessairement effectuer en cas

- 11/17 - A/3009/2012 de garde alternée exercée de manière égalitaire et d'absence de contribution d'entretien. 10) Dans le cas d'espèce, force est de constater que l'AFC-GE, bien qu'elle se soit référée à la circulaire n° 30, a effectué cette comparaison en prenant en considération le revenu brut imposable de chacun d'entre eux, ce qui l'a conduite à retenir que c'était le père des enfants dont le revenu brut était de CHF 96'719.- qui était en droit de bénéficier du barème parental, alors que le revenu brut de la mère s'élevait à CHF 95'460.-.

Devant la chambre de céans, l'AFC-GE concède que ce mode de comparaison diverge des critères d'interprétation de l'art. 36 al. 2bis LIFD mis en œuvre par la circulaire n° 30, mais le justifie par des motifs de simplicité d'application. Son argumentation ne peut être reçue dans la mesure où la définition du revenu à prendre en considération dans la comparaison retenue dans la circulaire n° 30 est précise et qu'elle est destinée à assurer une application uniforme du droit fédéral, le montant du revenu net à prendre en considération pouvant au surplus être calculé sur la base des éléments tirés des déclarations fiscales des parents. 11) Pour l'IFD, le revenu net imposable de chacun des parents est respectivement de CHF 67'700.- pour l'intimée et de CHF 67'600.- pour l'autre parent contribuable.

En l'espèce, la comparaison de la situation de ces revenus, suivant les critères retenus dans la circulaire n° 30 de l'AFC-CH, conduit à constater que c'est Mme A_____ qui bénéficie du revenu net le plus élevé et qu'il lui revient donc d'être mise au bénéfice du barème réduit de l'art. 36 al. 2bis LIFD.

Par substitution de motifs, le jugement du TAPI sera confirmé sur ce point. 12) Il s'agit de déterminer la situation prévalant en matière d'ICC.

L'art. 11 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans sa teneur actuelle en vigueur depuis le 1er janvier 2011, dispose que l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Dans son ancienne version (ci-après : art. 11 al. 1 aLHID), cette disposition prévoyait encore que cette même réduction était valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui faisaient ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assuraient pour l'essentiel l'entretien.

Selon les travaux préparatoires ayant abouti à l'adoption de la loi fédérale du 25 septembre 2009 sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants, qui a entraîné la modification du 1er janvier 2011, la suppression de la

- 12/17 - A/3009/2012 2ème partie de l'art. 11 al. 1 aLHID était liée aux critiques émises par le Tribunal fédéral ainsi que par la doctrine sur le fait que cette disposition, empiétait sur l'autonomie tarifaire des cantons garantie par l'art. 129 al. 2 Cst. (ATF 131 II 697 consid. 4.2 et 4.3, ainsi que doctrine citée, in RDAF 2006 p.140, 146 ; 131 II 710 in RDAF 2006 p. 153). Avec le nouvel art. 11 al. 1 LHID, si les cantons étaient libres concernant l'aménagement de leur barème, ils devaient toutefois respecter les limites fixées par la Constitution et par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Ils seront libres de déterminer de quelle manière ils veulent alléger la charge fiscale des familles monoparentales par rapport aux célibataires, mais seront limités par le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique et la jurisprudence y relative, selon laquelle les familles monoparentales doivent être moins lourdement imposées que les célibataires. Ainsi, par la modification législative proposée, la LHID ne fixait plus de règles que dans le domaine de la relation entre la charge fiscale des personnes mariées vivant en ménage commun en fait et en droit, d'une part, et les contribuables vivant seuls d'autres part (Message du 20 mai 2009 à l'appui de la loi précitée FF 2009 p. 4261 et 4262). 13) Dans le canton de Genève, la question du barème d'imposition applicable est réglée à l'art. 41 LIPP. 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.

À l'instar du droit fédéral, en cas de garde alternée, seul l'un des parents a droit au splitting de l'art. 41 al. 3 LIPP (ATA/308/2014 du 29 avril 2014). 14) L'AFC-GE a fait diffuser le 16 février 2011 la lettre d'information 2/2011 (ci-après : l'information n° 2/2011), disponible sur l'adresse http://ge.ch/impots/system/files/documents/DG_AFC/2011/ap_201102.pdf, consultée le 13 février 2015). Celle-ci vise à préciser le mode de soumission au barème d'imposition instauré par l'art. 41 LIPP. Cette circulaire s'inspire de la jurisprudence rendue en matière de barème fiscal applicable aux contribuables divorcés en cas de garde alternée (ATF 133 II 205). Selon son ch. 2.1., 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 au sens de l'art. 41 al. 3 LIPP est celui qui dispose du revenu brut le plus élevé. L'information 2/2011 ne donne pas d'autres précisions concernant la composition du revenu à prendre en considération.

- 13/17 - A/3009/2012

Par l'adoption de l'information no 2/2011, l'AFC-GE s'est inspirée de la circulaire n° 7 et de la jurisprudence (ATF 133 II 205) précitées, appliquant par là le principe de l'harmonisation verticale voulu par la LIPP (MGC 2007-2008/V A 4024). La jurisprudence susmentionnée se base sur l'art. 11 al. 1, 2ème phrase, de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 - (ATA/233/2014 du 8 avril 2014). 15) À plusieurs 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/624/2014 du 12 août 2014 ; ATA/233/2014 précité ; ATA/291/2013 précité). Toutefois, les trois jurisprudences précitées n'avaient pour objet qu'un contentieux de droit fiscal cantonal, la question de la définition du montant du revenu à prendre en considération pour le calcul de l'IFD et de l'ICC ne s'étant pas posée. L'ATA/59/2015 du 13 janvier 2015 concernait quant à lui l'imposition fédérale et cantonale, mais la question du salaire de référence à utiliser pour effectuer la comparaison n'y a pas été abordée.

En l'espèce, sont concernés tant l'impôt fédéral que cantonal. Ceci nécessite d'examiner si la pratique genevoise, formalisée dans l'information n° 2/2011, de se référer aux revenus bruts réalisés par des parents séparés exerçant une garde alternée et sans pension alimentaire, pour déterminer lequel des deux assure à titre principal l'entretien de l'enfant et bénéficie ainsi du splitting, est conforme au droit, dans la mesure où elle diverge de celle prônée par l'AFC-CH dans sa circulaire n° 30 qui se réfère aux revenus nets. 16) La portée juridique d'une circulaire de l'administration fiscale a été rappelée ci-dessus dans le cadre de l'examen de la situation juridique prévalant en matière d'IFD. Ce rappel vaut également en matière d'ICC. 17) Selon l'art. 129 al. 1 Cst., la Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes; elle prend en considération les efforts des cantons en matière d'harmonisation. A teneur de l'art. 129 al. 2 Cst., cette dernière s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale, tandis que les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à celle-ci. 18) Lorsque la disposition de droit fiscal fédéral est semblable à celle du droit harmonisé, il y a lieu, en vue d'une harmonisation verticale, d'interpréter cette dernière de la même manière que celle relative à l'impôt fédéral direct dont elle reprend la teneur (ATF 130 II 65 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1066/2013 du 27 mai 2014, consid 3.2 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013, consid. 3.3).

- 14/17 - A/3009/2012 19) Selon le Tribunal fédéral, les déductions sociales et les barèmes 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. (ATF 133 II 305 consid 5.1 ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, Ière partie, 2001, n. 1 et 2 ad art. 35 LIFD; Peter LOCHER, Steuerrechtliche Qualifikation von Kinderbetreuungskosten, Archives 68 p. 375, 380 ; Ivo BAUMGARTNER, in ZWEIFEL/ATHANAS [éd.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] 2000, n. 3 ad art. 35 LIFD et autres auteurs de doctrine citée).

Ainsi que le souligne cette jurisprudence, la réglementation légale en la matière est nécessairement schématique en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui reste toutefois compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst (ATF

133 II 305 consid 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_513/2013 du 4 février 2014 et jurisprudence citée). S'agissant du droit cantonal, dans le domaine des déductions et des barèmes, il n'était 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 était autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'était pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffisait 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 (ATF 305 II 305, consid. 1 ; ATF 128 I 240 consid. 2.3 p. 243 et la jurisprudence citée). À cela s'ajoutait que les possibilités de comparer les différentes situations restaient limitées (ATF 132 I 157 consid. 4.2 p. 163; 120 Ia 329 consid. 4c-4e p. 336-338; 118 Ia 1 consid. 3c p. 4/5) et qu'il existait un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 132 I 157 consid. 4.2 p. 163; 126 I 76 consid. 2a p. 78; 123 I 1 consid. 6b p. 8; 120 Ia 329 consid. 3 p. 333). 20) L'art. 41 al. 3 LIPP poursuit le même objectif que l'art. 36 al. 2 bis LIFD. De teneur similaire à ce dernier, il soumet aux mêmes conditions l'application du barème réservé aux familles prescrit par le droit cantonal. Pour cette raison, on pourrait souhaiter une application uniforme de ces deux normes, concrétisée par une référence ou le même critère de référence dans la comparaison à effectuer pour déterminer lequel des parents assume la charge essentielle d'entretien et bénéficie donc du barème d'imposition favorable. À teneur des travaux préparatoires qui ont présidé à l'adoption de la LIPP, il ressort que le législateur genevois, lorsqu'il a adopté l'art. 41 LIPP, l'a fait dans un but d'harmonisation avec le droit fédéral. C'était sans compter avec, d'une part, les précisions adoptées par l'AFC-CH dans la circulaire No 30 qui la font diverger de ce que prévoit l'information No 2/2011 et, d'autre part, avec la modification de l'art. 11 al. 4 LHID, qui restitue aux cantons l'autonomie que leur confère l'art. 129 Cst en matière d'application de barème d'imposition.

- 15/17 - A/3009/2012

Dans ces circonstances, si l'AFC-GE se doit, en matière d'IFD, d'effectuer la comparaison en se référant au revenu net de chacun des parents, il doit lui être reconnu, dans le cadre de l'imposition cantonale, le droit d'effectuer cette comparaison en se référant au revenu brut imposable des époux. Une telle divergence peut se discuter, mais également se justifier si l'on considère que l'objectif poursuivi en définitive est de respecter au mieux l'imposition selon la capacité contributive des contribuables. Or dans ce domaine, le droit cantonal prévoit, pour l'imposition des personnes physiques, des déductions fiscales plus importantes que celles autorisées par le droit fiscal fédéral. Pour cette raison, une comparaison en fonction des revenus bruts respectifs peut se justifier car elle peut permettre une estimation plus fiable de la capacité des deux parents séparés à assurer l'entretien de leurs enfants dans des situations telles que celle régissant le cas de Mme A_____. 21) Dans le cas d'espèce, le revenu brut des parents, selon ce qu'ils ont déclaré et qui a été retenu par l'AFC-GE, s'élevait à CHF 95'460.- pour la contribuable et à CHF 96'719.- pour le père des enfants. Sur la base de ces éléments, et en application de sa pratique découlant de la circulaire No 2/2011, l'AFC était en droit d'accorder au père le bénéfice du splitting prévu par l'art. 40 al. 2 bis LIPP. Dès lors, elle se devait d'imposer la contribuable selon le barème ordinaire, le bénéfice du splitting ne devant être accordé qu'à un seul des parents. La solution peut paraître insatisfaisante vu la faible différence des revenus bruts respectifs des parents ; elle peut paraître discutable dans la mesure où elle conduit à un traitement différent de la situation des parents s'agissant de l'IFD ou de l'ICC. Elle est cependant le

résultat de la coexistence d'une imposition cantonale et fédérale. Elle est également l'illustration de ce à quoi le schématisme inévitable généré par ce type de comparaison peut conduire dans l'application des barèmes, ainsi que le Tribunal fédéral l'a relevé dans la jurisprudence rappelée ci-dessus. 22) Le recours sera partiellement admis. Le jugement du TAPI sera annulé en tant qu'il accorde à Mme A_____ le bénéfice du splitting en matière d'ICC mais confirmé pour le surplus, par substitution de motifs. La cause sera retournée à l'AFC-GE pour qu'elle établisse un nouveau bordereau d'impôts pour l'IFD, au sens des considérants. 23) Vu l'issue du recours et la nature particulière du contentieux, aucun émolument ne sera mis à la charge de l'autorité recourante ni de l'intimée, la première étant notamment exemptée d'un tel émolument par l'art. 87 al. 1 LPA. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée.

* * * * *

- 16/17 - A/3009/2012

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