

GE_GERICHTE ATA/59/2015 vom 13. Januar 2015

GE Cour de justice, 2015-01-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_59_2015

FR: GE_GERICHTE ATA/59/2015 du 13 janvier 2015

IT: GE_GERICHTE ATA/59/2015 del 13 gennaio 2015

Erwägungen

E. 12

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

Seul est litigieux le barème d'imposition de M. A_____ pour l'ICC et l'IFD pour les années 2010 et 2011.

La cause doit dès lors être examinée à la lumière de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995 et de la loi sur l'imposition sur les personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (art. 72 al. 1 LIPP), dans leur teneur en vigueur lors des périodes fiscales 2010 et 2011. 3)

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) prévoyait un barème d'imposition réduit pour les époux vivant en ménage commun ainsi que pour les contribuables veufs, séparés, divorcés et célibataires qui vivaient en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assumaient pour l'essentiel l'entretien (art. 214 al. 2 LIFD). Le barème ordinaire, fixé par l'art. 214 al. 1 LIFD était applicable aux autres contribuables.

Seule la présentation dudit article a été légèrement modifiée entre 2010 et 2011. 4)

L'art. 41 al. 1 LIPP fixe le taux de l'impôt cantonal selon le revenu déterminant du contribuable.

- 8/14 - A/725/2013

Pour les époux vivant en ménage commun, le taux appliqué à leur revenu est celui qui correspond à 50 % de ce dernier (art. 41 al. 2 LIPP). 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). 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 (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 17 août 2010 consid. 3.3 ; 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)

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a émis à l'intention des administrations cantonales de l'impôt fédéral direct la circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 (ci-après : circulaire n° 7) relative à l'imposition de la famille selon la LIFD, à l'attribution de l'autorité parentale conjointement à des parents non mariés et au maintien de l'exercice en commun de l'autorité parentale par des père et mère séparés ou divorcés (disponible sur <http://www.vdfisc.ch/circ-famille-IFD.pdf>, consulté le 10 décembre 2014).

L'AFC-CH y précise qu'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 sera l'importance de la garde exercée par chacun des parents. Celui qui a la garde de fait la plus importante bénéficie de la déduction pour enfant, du barème parental favorable. Aucune contribution n'étant, par définition, prévue entre les parents, aucune déduction n'est à effectuer à ce titre.

En cas de garde de fait de même importance, le critère subsidiaire déterminant pour l'octroi de la déduction pour enfant ou pour le choix du barème est celui du revenu le plus élevé (circulaire n° 7, p. 4). 7)

Le Tribunal fédéral a rendu un arrêt de principe évoquant les différentes situations dans lesquelles peuvent se trouver des couples ou des parents (ATF 133 II 305).

- 9/14 - A/725/2013

De même, depuis le dépôt du recours, la chambre administrative a eu l'occasion de trancher des litiges similaires auxquels il convient de se référer (ATA/624/2014 du 12 août 2014 concernant l'ICC 2010 d'un père divorcé ; ATA/270/2014 du 15 avril 2014 pour l'ICC et IFD 2010 pour une mère divorcée, un recours étant pendant devant le Tribunal fédéral ; ATA/233/2014 du 8 avril 2014 pour l'ICC 2010 d'un père divorcé).

8)

Selon les circulaires et la jurisprudence précitées, 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 et ne doit pas conduire à l'octroi de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant. Dans le cas contraire, les conjoints séparés ayant un enfant à charge auraient des avantages fiscaux par rapport à un couple qui ne peut bénéficier que d'une déduction de même nature (ATF 133 II 305 consid. 7.3; circulaire n° 7 ad ch. 3 ; circulaire n° 30 ad. ch. 13.4.1).

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 (ATF 133 II 305 consid. 8.5; information no 2/2011, chiffre 2.1). 9)

En l'espèce, le TAPI a retenu que l'AFC-GE avait accepté de déduire du revenu du père, plutôt que de celui de son ex-épouse, les frais médicaux et les primes d'assurance maladie de l'enfant pour l'IFD et l'ICC 2010, ainsi que les frais de garde effectifs pour l'ICC 2010. Il y avait en conséquence lieu de retenir que le contribuable avait davantage contribué à l'entretien de son enfant que la mère.

La question qui se pose en l'espèce consiste à trancher si les déductions des revenus du père pour primes d'assurance maladie et frais de garde permettent de considérer que les principes et jurisprudences susmentionnées ne sont pas applicables, les parents devant être considérés comme n'ayant pas une garde de fait de même importance, ou devant se voir appliquer les principes relatifs au versement, en nature, d'une contribution alimentaire. 10) À l'issue du jugement de divorce du 11 mars 2009, les époux A_____ se sont vus attribuer l'autorité parentale conjointe et la garde alternée de leur enfant. Selon ce jugement, l'enfant vit une semaine sur deux chez l'un des parents. Chacun des ex-époux pourvoit intégralement à l'entretien de l'enfant partageant son ménage. Mme B_____ et M. A_____ ont renoncé à se réclamer une contribution d'entretien en faveur de leur enfant. Le jugement de divorce prévoit que les frais sont partagés par moitié entre les parents. Il est en conséquence

- 10/14 - A/725/2013 évident que, si le père prend en charge les frais d'assurance maladie, la mère assume, à hauteur d'un même montant, d'autres frais, non déductibles. Il ne peut en conséquence être retenu de cette seule déduction que les parents, qui semblent avoir voulu un système le plus égalitaire possible par rapport à leur enfant, ne se voient pas appliquer les règles usuelles dans une situation, somme toute, de plus en plus courante. Suivre le raisonnement du TAPI reviendrait à aller à l'encontre de la ratio legis de la loi.

À ce titre, le raisonnement du TAPI ne peut être confirmé et les principes usuels en cas de garde alternée, avec garde de fait équivalente, sans contribution d'entretien doivent être appliqués. Le barème réduit doit être octroyé au parent ayant le revenu le plus élevé, soit en l'espèce la mère.

Même à considérer que la prise en charge, par le père, de l'entier des primes d'assurance maladie, des frais médicaux et des frais de garde équivaldrait à une sorte de contribution alimentaire en nature, seule la mère, bénéficiaire indirecte de ladite contribution en faveur de son fils, pourrait bénéficier du barème parental et de la déduction pour enfant. Le père pourrait effectivement déduire l'entier de ce montant, alors que la mère serait imposée sur celui-ci.

Le jugement du TAPI doit être annulé pour l'IFD 2010. 11) L'AFC-CH a émis une nouvelle directive, entrée en vigueur le 1er janvier 2011.

La circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD (ci-après : la circulaire) du 21 décembre 2010, consultable sur le site informatique de l'AFC-CH (www.estv.admin.ch), a remplacé la circulaire n° 7.

Le Ch. 14.4 de ladite circulaire, relative à l'imposition des parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, sans contribution d'entretien, précise que, si aucun des parents ne demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, chaque parent peut demander la moitié de la déduction pour enfants et la moitié de la déduction pour les primes d'assurance et les intérêts de capitaux d'épargne

pour l'enfant. Concernant le barème applicable à chacun des parents, elle indique qu' « en cas de garde alternée, le parent qui pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant est imposé selon le barème parental. En l'occurrence, il faut partir de l'idée qu'il s'agit du parent qui a le revenu le plus élevé. L'autre parent est imposé selon le barème de base. » 12) En l'espèce, le TAPI a retenu que l'AFC-GE avait admis en totalité la déduction des primes d'assurance-maladie et des frais médicaux relatifs à l'enfant, ainsi que les frais de garde pour l'année 2011. Il ressortait des pièces versées à la

- 11/14 - A/725/2013 procédure que le recourant disposait d'un revenu inférieur à celui de son ex- épouse durant l'année 2011. Par conséquent, pour les mêmes motifs que ceux valables pour 2010, il y avait lieu d'accorder au recourant le barème réduit de l'art. 214 al. 2 LIFD. L'AFC-GE avait correctement réparti, par moitié entre les deux parents, la déduction sociale pour charge de famille de CHF 6'400.-, conformément au nouvel art. 213 al. 1 let. a LIFD. La déduction de CHF 3'200.- prise en compte était confirmée.

La déduction par moitié de la charge de famille est conforme à la modification de la loi intervenue dès 2011.

Seule est discutable l'application du barème et le fait que, contrairement à la situation décrite par l'art. 33 al. 1 let. g LIFD prévoyant les déductions pour assurance maladie par moitié entre les parents, l'AFC-GE a retenu le paiement, par le père, de l'entier des primes d'assurance maladie, à l'instar de 2010. Concernant les frais de garde, en application de l'art. 33 al. 3 LIFD, en cas de garde alternée, chaque parent peut déduire les frais de garde prouvés, mais au maximum CHF 5'000.-. La déduction appliquée en faveur du père n'est pas problématique.

Toutefois, il convient d'appliquer en 2011 les mêmes principes qu'en 2010 à la situation du contribuable. Il en ressort que le barème parental, plus favorable, doit être octroyé au revenu le plus élevé, en l'espèce l'ex-conjointe. 13) Sur le plan cantonal, l'information no 2/2011 du 16 février 2011 de l'AFC-GE (ci-après : information no 2/2011), disponible sur l'adresse http://ge.ch/impots/system/files/documents/DG_AFC/2011/ap_201102.pdf consulté le 10 décembre 2014) s'inspire de la circulaire n° 7 et de la jurisprudence (ATF 133 II 205) précitées. Elle applique ainsi le principe de l'harmonisation verticale voulue par la LIPP (MGC 2007-2008/V A 4024). Dès l'année fiscale 2010, un seul barème d'impôt est dorénavant utilisé pour calculer l'impôt cantonal de base sur le revenu. Ce barème s'applique aux personnes seules ainsi qu'aux personnes qui, bien qu'ayant à charge des enfants mineurs ou majeurs ou des proches, ne font pas ménage commun avec eux ou ne subviennent pas, pour l'essentiel, à leur entretien. Afin d'atténuer la progressivité du barème résultant, pour les couples, du cumul de leurs revenus, la nouvelle LIPP a introduit le système du « splitting intégral » qui consiste à diviser par deux le revenu global du couple pour déterminer le taux d'imposition. Peuvent bénéficier du « splitting » : les époux vivant en ménage commun, les partenaires enregistrés, 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.

- 12/14 - A/725/2013

L'information 2/2011 précise que selon la jurisprudence et 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, étant précisé que selon le Tribunal fédéral, lorsque l'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre parent pour l'entretien de l'enfant mineur, la charge de famille et les déductions y relatives sont exclusivement attribuées au parent bénéficiaire de la pension alimentaire. Le débiteur de la pension peut, en revanche, la déduire de ses revenus (arrêt du Tribunal fédéral 2A.107/2007 du 4 septembre 2007). 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 celui qui dispose du revenu brut le plus élevé. Dans les autres cas, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est, généralement, celui qui fait ménage commun avec l'enfant. 14) En conséquence, l'AFC-GE a, à juste titre et pour les motifs développés ci-dessus pour l'IFD 2010, appliqué le barème de l'art. 41 al. 1 LIPP à la taxation ICC 2010 et 2011 de M. A_____ et a fixé correctement le montant de l'impôt. 15) Le TAPI a fondé son raisonnement sur la capacité contributive du recourant, moindre que celle de son ex-conjointe.

Certes, celui-ci paie proportionnellement et dans l'absolu une somme plus élevée que son ex-épouse. Cependant, il n'est pas démontré qu'il existe une discrimination systématique d'une catégorie de contribuables à laquelle M. A_____ appartient. En outre, un certain schématisme est acceptable face à la multiplicité des situations individuelles (ATA/233/2014 précité).

En essayant de corriger l'inégalité de traitement dans la situation particulière entre le recourant et son ex-épouse, le risque de créer des inégalités envers d'autres catégories de contribuables est important, notamment envers les couples mariés ou les concubins. De plus, la démarche qui consisterait à devoir comparer systématiquement la situation financière de deux ex-époux afin de décider de l'application du « splitting » engendrerait des incertitudes quant à la détermination de la taxation de chaque contribuable (ATA/233/2014 précité).

Finalement, la solution d'appliquer le « splitting » à la moitié du revenu de chaque ex-époux, même si retenue par une partie de la doctrine, est contraire au principe d'unicité économique du contribuable (ATF 133 II 205 consid. 8.5 ; ATA/233/2014 précité ; Danielle YERSIN, Commentaire romand impôt fédéral direct, 2008, p. 1682, n. 23).

- 13/14 - A/725/2013 16) Ainsi, la solution retenue par l'AFC-GE est la solution la plus conforme au droit en l'état de la législation, tant pour l'IFD que pour l'ICC pour les années 2010 et 2011. 17) Dès lors, le recours sera admis. Au vu des spécificités du dossier, aucun émoulement ne sera perçu et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). *
* * * *

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