

GE_GERICHTE ATA/624/2014 vom 12. August 2014

GE Cour de justice, 2014-08-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_624_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/624/2014 du 12 août 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/624/2014 del 12 agosto 2014

Regeste

Résumé: Dans le cas d'un couple divorcé ayant une autorité parentale conjointe et une garde alternée sur les enfants sans versement d'une contribution d'entretien, le critère déterminant pour l'octroi de la déduction pour enfant ou pour le choix du barème d'imposition est celui du revenu le plus élevé. Dans ce cas, il existe une présomption selon laquelle 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. Seul ce parent bénéficie du splitting, en l'état actuel de la législation.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 5/10 - A/2450/2011 2)

Le litige porte sur le barème d'imposition de M. A_____ pour l'ICC 2010. La cause doit dès lors être examinée à la lumière 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). 3) a. L'art. 41 al. 1 LIPP fixe le taux de l'impôt selon le revenu déterminant du contribuable.

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).

b. 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 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 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 6 août 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. 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). Les art. 213 et 214 LIFD, figurant dans la circulaire précitée, ont été abrogés par le chiffre I 1 de la loi fédérale du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, entrée en vigueur le 1er janvier 2014 (RO 2013 2397 ; FF 2011 3381). Leur teneur a été reprise respectivement dans les art. 35 et 36 LIFD. 4)

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, « lorsque la garde alternée est d'égale importance, la solution de l'AFC-CH consistant à accorder la déduction sociale pour enfant et celle pour assurances, qui lui est légalement liée, à celui des parents qui a le revenu le plus élevé relève de l'opportunité, puisqu'elle conduit à accorder la solution la plus favorable au plan fiscal, supposant que le parent le plus aisé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant. A défaut

- 6/10 - A/2450/2011 de solution préférable, elle peut également être considérée comme conforme aux art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD (ATF 133 II 305 consid. 8.5). Une telle solution viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive, mais elle s'impose en vertu de la suprématie du droit fédéral que l'art. 190 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) empêche de revoir, vu le texte clair des dispositions en cause (ATF 133 II 305 consid. 6.6). Le fait d'accorder à chaque parent séparé ou divorcé une moitié du barème « personne mariée » ne respecterait pas le système de l'impôt fédéral qui rattache l'enfant à un parent unique ou à un couple qui forme une unité économique. En revanche, le système cantonal genevois de splitting, de par l'harmonisation verticale des principes fiscaux, est admissible (ATA/233/2014 du 8 avril 2014). 5) a. 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).

b. L'information no 2/2011 du

E. 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 6 août 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). La jurisprudence susmentionnée se base sur l'art. 11 al. 1 2ème phr. de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), dans sa teneur suivante, antérieure au 1er janvier 2011 : « Cette même réduction est valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien ».

Depuis cette date, cette phrase a été abrogée, et des projets de réforme et d'adaptation de l'imposition des familles monoparentales sont en discussion au niveau fédéral et cantonal (Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil du 24 avril 2013 concernant la motion M 2030, disponible sur l'adresse <http://www.ge.ch/grandconseil/data/texte/M02030A.pdf>, consulté le 6 août 2014).

- 7/10 - A/2450/2011

c. Selon la circulaire n° 7 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 ad ch. 3).

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). 6)

Dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent être respectés (art. 127 al. 2 Cst.).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de l'imposition d'après la capacité contributive, chaque personne doit participer aux charges financières de l'Etat selon ses moyens. Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; en revanche, s'ils sont dans des situations de fait différentes, qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée en conséquence (ATF 136 II 88 consid. 5.2 p. 97 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 p. 215 ss ; 118 Ia 1 consid. 3a p. 2). 7)

Les déductions sociales et les barèmes ont pour but de respecter le principe de la capacité contributive de chaque catégorie de contribuable. Ils sont de par nature schématiques car ils doivent s'adapter aux multitudes de situations individuelles. Il est impossible de traiter mathématiquement chaque contribuable de la même manière. Dès lors, s'il n'est pas possible d'arriver à une situation absolument égale pour tous, il suffit que la réglementation n'arrive pas à une inégalité de traitement systématique pour une catégorie de contribuables. En outre, il est très difficile de comparer les différentes situations (ATF 133 II 205 consid. 5.1). En traitant les situations individuellement, il existe même un risque de créer d'autres 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). 8)

En l'espèce, L'AFC-GE doit déterminer lequel des ex-conjoints assure effectivement l'essentiel de l'entretien de leurs enfants.

- 8/10 - A/2450/2011

A l'issue du jugement de divorce du 23 avril 2007 complété par celui du 5 mars 2009, les époux A_____ se sont vus attribuer l'autorité parentale conjointe et la garde alternée de leurs enfants. Selon ces jugements, chacun des enfants 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 et M. A_____ ont renoncé à se réclamer une contribution d'entretien en faveur de leurs enfants.

Les principes rappelés ci-dessus sont donc applicables au cas d'espèce.

En conséquence, l'AFC-GE a, à juste titre, appliqué le barème de l'art. 41 al. 1 LIPP à la taxation ICC 2010 de M. A_____ et a fixé correctement le montant de l'impôt. Certes, M. A_____ 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 M. A_____ 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).

Ainsi, la solution retenue par l'AFC-GE est la solution préférable en l'état de la législation.
9)

Dès lors, le recours sera admis. Au vu des spécificités du dossier, aucun émolument ne sera perçu et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

- 9/10 - A/2450/2011

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