

GE_GERICHTE A/725/2013 vom 13. Januar 2015

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

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_725_2013

FR: GE_GERICHTE A/725/2013 du 13 janvier 2015

IT: GE_GERICHTE A/725/2013 del 13 gennaio 2015

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Monsieur A_____ et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____
Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 janvier 2014 (JTAPI/47/2014) EN FAIT 1) Monsieur A_____, né le _____ 1943, s'est marié le 16 mai 1997 avec Madame B_____. Il est le père de C_____, issu de cette union et né le _____ 1999.![endif]>![if> 2) Par jugement du 11 mars 2009, le Tribunal de première instance de Genève (ci-après : le TPI) a dissous par le divorce le mariage contracté par Mme et M. A_____, a maintenu l'autorité parentale conjointe sur C_____ et instauré une garde partagée, à raison d'une semaine chez chacun des parents. Aucune contribution d'entretien n'était due, du fait de la garde alternée, les frais extraordinaires relatifs à l'enfant étant partagés par deux entre les parents. Le TPI a, pour le surplus, ratifié la convention passée par les époux le 31 octobre 2008, laquelle précisait que, préalablement à toute décision importante relative à C_____, les parents s'engageaient à se consulter réciproquement.![endif]>![if> 3) Dans sa déclaration fiscale 2010 du 20 juin 2011, M. A_____ a fait valoir une charge de famille en faveur de son fils C_____.![endif]>![if> 4) Par courrier du 6 juillet 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a demandé les justificatifs de la rente complémentaire de l'assurance invalidité perçue par le contribuable en faveur de son fils. ![endif]>![if> 5) Le 16 août 2011, l'AFC-GE a sollicité le décompte des allocations familiales et celui, annuel, établi par la caisse maladie relatifs aux frais médicaux.![endif]>![if> 6) Par bordereau du 20 septembre 2011, l'AFC-GE a fixé l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2010 à CHF 908,20 calculé sur un revenu imposable de CHF 64'100.- et les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2010 à CHF 5'591,55 sur un revenu imposable de CHF 43'876.-.![endif]>![if> En ce qui concernait l'ICC, M. A_____ bénéficiait d'une demi-charge de famille, soit CHF 4'500.-. Il était toutefois taxé selon le barème légal général applicable et non du «splitting», défini comme le « barème marié ». Celui-ci était accordé au parent qui assurait « l'essentiel de l'entretien de l'enfant (qui a le revenu brut le plus élevé) ». En matière d'IFD, le bordereau mentionnait qu'en cas de garde alternée, c'était le parent qui recevait la pension alimentaire, ou, à défaut qui avait la garde de fait la plus importante (si identique le revenu le plus élevé) qui obtenait l'intégralité de la charge à l'IFD. 7) Par courrier du 18 octobre 2011, M. A_____ a élevé réclamation contre sa taxation ICC et IFD 2010. Il n'était plus considéré comme famille monoparentale. Le système légal revenait à pénaliser le plus bas des deux revenus, ce qui était injuste fiscalement et socialement inacceptable. Sa taxation pour l'ICC, nulle en 2009, avait subitement passé à CHF 5'652,25. En IFD, alors que son revenu imposable avait diminué, son bordereau avait augmenté passant de CHF 460.- en 2009 à CHF 908.- en 2010.![endif]>![if> La déduction au titre de bénéficiaire de rente AVS avait diminué de CHF 10'000.- à CHF 8'000.-. Il contestait la déduction sociale sur la fortune.

Concernant le « splitting », et plus particulièrement l' « essentiel de l'entretien », il assumait l'entier des coûts de l'assurance maladie, les frais médicaux, de restaurant scolaire, de parascolaire et de l'activité sportive de l'enfant. 8) Le contribuable a rempli, le 7 juin 2012, sa déclaration fiscale 2011. Il a fait valoir une charge de famille en faveur de son fils C_____. Il a joint différentes factures relatives à des frais liés à l'enfant.!

9) Par bordereau du 30 juillet 2012, l'AFC-GE a fixé l'IFD 2011 à CHF 842,65 calculé sur un revenu imposable de CHF 63'800.- et l'ICC 2011 à CHF 7'549,15 sur un revenu imposable de CHF 51'012.-.!

10) Par acte daté du 7 septembre 2012 et déposé au guichet le 10 du même mois, M. A_____ a élevé réclamation contre le bordereau du 30 juillet 2012.!

11) Par décision du 17 janvier 2013, l'AFC-GE a rejeté les réclamations relatives à 2010. !

En matière d'ICC, dès la période 2010, seul le parent qui assurait l'entretien de l'enfant pouvait bénéficier de la déduction pour charge de famille. Lorsqu'il n'y avait pas de versement de pension alimentaire et que les deux parents assuraient l'entretien, la déduction pour charge de famille était partagée entre eux de manière paritaire. Quant au «splitting», il était admis au parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien et qui disposait du revenu brut le plus élevé. Concernant la déduction sociale sur la fortune, outre celle relative au contribuable divorcé en CHF 82'000.-, M. A_____ bénéficiait de la demi-charge concernant son fils, soit CHF 20'550.-. En IFD, l'AFC-GE reprenait l'argumentation mentionnée sur le bordereau litigieux. 12) Par décision du 28 janvier 2013, l'AFC-GE a rejeté les réclamations pour l'année 2011, à l'exception des frais médicaux et des frais de garde qui étaient admis en totalité tant pour l'ICC que pour l'IFD et des primes d'assurance maladie, admises en ICC.!

Pour l'ICC, l'AFC-GE a repris la même argumentation qu'en 2010. En IFD, pour les parents divorcés qui avaient chacun leur propre ménage et avaient conservé l'autorité parentale conjointe, sans versement d'une pension alimentaire, la charge pouvait être admise par moitié pour chacun d'eux (CHF 3'200.-). Le barème parental était accepté pour le parent qui avait le plus haut revenu. 13) Par acte du 23 février 2013, reçu le 27 du même mois, M. A_____ a recouru contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 17 janvier 2013, reçues le 25 janvier 2013, pour l'ICC et IFD 2010 et les décisions sur réclamation du 28 janvier 2013, reçues le 4 janvier (recte février) 2013 auprès du TAPI. Il a conclu à l'octroi du « splitting » pour les quatre taxations.!

14) Dans ses observations du 10 juillet 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en se référant à l'argumentation des décisions litigieuses.!

Mme B_____, précédemment A_____, avait été imposée sur un revenu plus élevé. Elle avait donc obtenu le « splitting » ainsi qu'une charge de famille en rapport avec l'ICC. 15) Par jugement du 13 janvier 2013, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour une nouvelle décision de taxation relative à l'ICC et l'IFD 2010 et 2011 dans le sens des considérants.!

Concernant l'IFD 2010, l'AFC-GE ne semblait pas contester que le recourant prenait à sa charge les primes d'assurance maladie, frais médicaux, scolaires et parascolaires, ainsi que les dépenses relatives aux activités sportives de son fils. L'AFC-GE avait accepté de déduire du revenu du recourant, plutôt que de celui de son 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. Dès lors, pour ce motif, il y avait lieu de retenir que le recourant avait davantage contribué à l'entretien de son fils que son ex-épouse. La même année, il avait disposé d'un revenu moins élevé qu'elle. Dès lors, c'était sur lui que la charge de l'enfant avait pesé plus lourdement, dans la mesure où ladite charge avait réduit sa capacité économique de manière prépondérante. Il se justifiait de lui

octroyer le barème réduit de l'art. 214 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) également sous l'angle de l'imposition selon la capacité contributive. L'octroi en sa faveur de la déduction sociale de CHF 6'100.- pour charge de famille prévu par l'art. 213. al. 1 let. a LIFD se justifiait également. Concernant l'IFD 2011, pour les mêmes motifs que ceux indiqués pour 2010, il y avait lieu d'accorder au recourant le barème réduit de l'art. 214 al. 2 LIFD, dans sa teneur en 2011. En matière d'ICC 2010 et 2011, la problématique était identique. Le recourant avait pris à sa charge une part prépondérante des frais d'entretien de son fils et, compte tenu de sa capacité contributive plus faible, il convenait de lui octroyer le « splitting », la déduction de la charge de famille restant répartie par moitié entre les ex-époux, conformément à l'art. 39 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Il y avait logiquement lieu de mettre le recourant au bénéfice d'une déduction pour bénéficiaire de rente assurance vieillesse et survivants ou de l'assurance invalidité de l'art. 40 LIPP. 16) Par acte déposé le 7 décembre 2012, l'AFC-GE a recouru contre le jugement du TAPI du 31 octobre 2012 auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à la confirmation de ses décisions sur réclamation des 17 et 28 janvier 2013. Le TAPI s'était écarté, sans motifs valables, des critères établis respectivement dans la circulaire fédérale n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD, et dans l'information cantonale n° 2/2011 relative à l'imposition de la famille. Le TAPI s'était fondé sur d'autres critères et en particulier, à tort, sur la seule question du paiement des primes d'assurance maladie et frais médicaux de l'enfant lors des années litigieuses, pour en conclure qu'il avait été démontré que c'était le contribuable, et non son ex-épouse, qui avait assuré « pour l'essentiel » l'entretien de l'enfant pendant les années 2010 et 2011. Le raisonnement du TAPI avait ainsi pour conséquence que, sur la base de critères variables, chacun des époux séparés pourrait bénéficier du « splitting » et du barème réduit en IFD pour les mêmes périodes fiscales. Cette approche était contraire à la volonté du législateur et à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Aucune prépondérance d'un époux ou de l'autre dans le cadre de l'entretien de l'enfant ne ressortait du jugement de divorce. En application du texte clair de la loi et de la jurisprudence constante, il convenait d'accorder le barème réduit et le « splitting » au parent qui était présumé contribuer pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant, soit à celui qui disposait du revenu brut le plus élevé, en l'occurrence la mère. Le raisonnement du TAPI allait à l'encontre non seulement du principe de la sécurité du droit, mais également de celui de l'égalité de traitement. La volonté du législateur était en effet d'octroyer, à un seul des parents, le bénéfice du tarif réduit. Accorder le barème réduit à chacun des deux parents, suite à une séparation ou à un divorce, revenait à les placer dans une situation plus favorable qu'un couple marié qui ne pouvait prétendre qu'une seule fois au barème pour couple. L'unique critère retenu par le TAPI consistait dans le paiement des primes d'assurance maladie et frais médicaux de l'enfant. Il s'agissait d'une manière incomplète de raisonner, dès lors que le TAPI ne prenait aucunement en compte l'ensemble des frais dépensés de part et d'autre pour l'entretien de l'enfant. Il ne prenait notamment pas en considération, par exemple, les frais, induits chez la mère par le logement, la nourriture et d'autres dépenses et ne s'en tenait qu'aux frais qui pouvaient faire l'objet d'une déduction fiscale chez l'un ou l'autre parent pour fonder sa décision, ce qui revenait à adopter de nouveaux critères, ne ressortant ni de la loi, ni de la jurisprudence constante. En suivant cette même logique, l'autorité de recours pourrait tout aussi bien, dans un autre jugement, accorder le tarif réduit au parent qui avait démontré avoir acheté l'essentiel des

vêtements des enfants, voire à celui qui assumait financièrement les camps de vacances ou d'autres loisirs. De surcroît, dans le cas d'espèce, le jugement de divorce prévoyait que l'entretien de l'enfant devait être réparti de façon équivalente entre les deux parents, ce qui signifiait que l'ex-épouse du contribuable aurait aussi pu prétendre à une déduction sur une partie des dépenses d'assurance maladie et frais médicaux de l'enfant. Même si l'ex-conjointe du contribuable n'avait pas fait cette demande dans ses déclarations fiscales 2010 et 2011, cela ne permettait pas de conclure qu'elle aurait globalement moins contribué que son ex-époux. Selon la jurisprudence constante, il fallait, dans les cas faisant état d'une répartition entre les parents des frais d'entretien de l'enfant, s'en tenir au dispositif du jugement de divorce, dès lors que les ex-époux ne pouvaient modifier son contenu d'un commun accord, hormis de pures modalités d'application, sans que cette modification soit ratifiée par l'autorité compétente. Le critère subsidiaire, mentionné par le TAPI selon lequel le principe de la capacité contributive justifierait en l'occurrence d'accorder le bénéfice du barème réduit au contribuable, était erroné. Il était vrai que l'application du barème d'imposition de personne seule pour le contribuable aboutissait, en 2010 et 2011, au fait que la charge fiscale de celui-ci était, dans une certaine mesure, plus lourde que celle de son ex-épouse. Il ressortait de la jurisprudence que ce schématisme avait été voulu par le législateur et qu'il respectait néanmoins le principe de l'égalité de traitement, dont découlait celui de la capacité économique. Tous les contribuables dans la même situation faisaient l'objet d'une taxation identique, selon le barème ordinaire. Toutefois, si lors de périodes suivantes, le contribuable devait avoir le revenu brut le plus élevé par rapport à son ex-épouse, le barème réduit lui serait alors octroyé comme à tous les contribuables remplissant cette condition. Ce schématisme ne fondait pas un déséquilibre systématique qui frapperait une catégorie de contribuables en particulier. Il s'agissait d'un critère simple et objectif qui avait l'avantage d'éviter la conséquence, induite par le jugement du TAPI, que chacun des deux parents séparés bénéficierait du barème réduit et du « splitting » sur la base de critères différents, ce qui entraînerait une profonde insécurité juridique. A suivre le TAPI, le parent qui disposait du revenu le moins élevé pourrait toujours revendiquer le barème réduit en invoquant le principe de la capacité contributive, alors que le parent qui disposait du revenu le plus élevé pourrait de son côté aussi revendiquer le barème réduit en invoquant la pratique constante de l'AFC-GE, fondée sur la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'IFD. 17) Par courrier du 7 mars 2014, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observations. 18) Dans ses observations du 15 juin 2014, M. A_____ a conclu à la confirmation du jugement du 13 janvier 2014 du TAPI. Lors de son recours contre l'AFC-GE, il avait exprimé ses arguments concernant la manière, arbitraire, d'être imposé par l'AFC-GE. Le jugement du TAPI lui semblait juste. Il s'en rapportait à justice pour le surplus. 19) Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 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 1 er 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 1 er 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. 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 1 er 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).

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).!endif]>![if> 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 n o 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.!endif]>![if> 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 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. !endif]>![if> 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 1 er janvier 2011. !endif]>![if> 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 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. 13) 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 n° 2/2011 du 16 février 2011 de l'AFC-GE (ci-après : information n° 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. 14) 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. !endif]>[if> 15) Le TAPI a fondé son raisonnement sur la capacité contributive du recourant, moindre que celle de son ex-conjointe. !endif]>[if> 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). 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. !endif]>[if> 17) 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). !endif]>[if> * * * * *

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