

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

**POUVOIR JUDICIAIRE**

**A/1479/2014-ICCIFD**

**ATA/1165/2015**

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 27 octobre 2015**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
4 mai 2015 (JTAPI/553/2015)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) est domicilié dans le canton de Genève.
- 2) Il est divorcé de Madame B\_\_\_\_\_ depuis le 17 novembre 2011. Deux enfants sont issus de cette union, nés respectivement le \_\_\_\_\_ 2005 et le \_\_\_\_\_ 2006.
- 3) Le litige concerne l'année fiscale 2012. Cette année-là, la mère des enfants ainsi que ces derniers vivaient en Suède.
- 4) Dans sa déclaration fiscale 2012, le contribuable a déclaré avoir versé à la mère de ses enfants une contribution annuelle de CHF 6'000.- pour l'entretien de chacun d'eux. Il n'a pas fait valoir d'autres déductions en rapport avec ce poste de dépenses.
- 5) Sur requête de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) il a fourni les justificatifs en sa possession relatifs au paiement des pensions alimentaires qu'il avait déclarées. Il a ainsi produit un courrier de la Banque C\_\_\_\_\_ attestant de huit versements d'un montant de CHF 1'000.- durant l'exercice 2012, soit les 5 et 30 janvier, le 5 mars, les 2 et 30 avril, le 31 mai, le 9 juillet et le 6 août 2012.
- 6) Dans les bordereaux relatifs à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), ainsi qu'à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) que l'AFC-GE a notifié au contribuable le 29 octobre 2013, la déduction d'un montant de CHF 8'000.- correspondant aux justificatifs fournis, a été admise. Pour l'établissement des deux bordereaux, le contribuable a été taxé par application des barèmes ordinaires.
- 7) Le 26 novembre 2013, le contribuable a formé une réclamation à l'encontre des deux bordereaux 2012 précités. Avec la mère des enfants, il avait été convenu de pratiquer une garde alternée sur ceux-ci. Il était astreint à se rendre régulièrement en Suède s'il voulait les rencontrer. Ces contacts étaient de la plus grande importance pour lui, mais engendraient des frais considérables.

Pour l'exercice 2012, il avait ainsi engagé un montant de SEK 172'819.-, soit CHF 23'933.- (en appliquant un taux de change de 0,138490). Il demandait que sa taxation fiscale soit revue à la lumière de ces nouveaux éléments et en tenant compte des dispositions légales en matière de « garde conjointe-alternée ».

Il a annexé à sa réclamation un état détaillé des dépenses composant le montant précité. Les montants figurant dans ce relevé n'incluaient pas ceux qu'il avait versés à titre de pensions alimentaires par débit du compte bancaire précité.

En revanche, il y faisait état de quatre versements de SEK 4'000.- chacun, soit de CHF 554.- (à un taux de change de 0.138490) effectués les 26 août, 13 octobre, 16 novembre et 12 décembre 2012.

En annexe à sa réclamation, le recourant a également transmis une traduction française d'un procès-verbal d'audience d'un tribunal suédois, résumant l'accord entre les parents intervenu au sujet de l'exercice du droit de visite du contribuable sur ses enfants durant l'année 2012. Il ressortait de ce procès-verbal que le recourant avait loué un appartement en Suède où il recevait ses enfants.

La réclamation portait également sur d'autres points qui ne sont plus litigieux.

- 8) Le 16 avril 2014, l'AFC-GE, par deux décisions sur réclamation distinctes relatives l'une à l'ICC et l'autre à l'IFD, a refusé d'entrer en matière sur une modification de la taxation décidée en rapport avec les dépenses d'entretien ou liées à l'exercice du droit de visite du recourant. Dès lors qu'il versait une contribution d'entretien à la mère, il ne pouvait bénéficier du taux d'impôt réduit (splitting) concernant l'ICC ou du barème réduit concernant l'IFD. En outre, les frais de déplacement, de logement et de nourriture dont il demandait la déduction pour exercer son droit de visite en Suède sortaient du champ de la pension alimentaire définie par la loi.

Pour le surplus, l'AFC-GE admettait la réclamation en rapport avec un autre aspect de la taxation et lui notifiait des bordereaux rectificatifs datés du 16 avril 2014 tenant compte de ces éléments.

- 9) Par courrier du 12 mai 2014, le contribuable a saisi le Tribunal administratif de première instance d'un recours contre les décisions sur réclamation précitées dont il demandait la rectification, afin qu'il soit tenu compte de sa situation parentale particulière. Il persistait notamment à demander la prise en compte des frais relatifs aux voyages, à ses déplacements sur place, à l'hébergement lié à l'exercice du droit de visite. Il demandait également que soit prise en considération l'intégralité des versements de la pension alimentaire de l'année 2012 qui s'élevait à CHF 12'000.- et non seulement à CHF 8'000.- comme retenu. Il effectuait des démarches pour obtenir de la mère des enfants les pièces justificatives utiles.
- 10) Le 1<sup>er</sup> septembre 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans la position qu'elle avait adoptée dans ses décisions sur réclamation au sujet de la prise en compte des dépenses d'entretien engagées par le recourant en lien avec l'exercice de son droit de visite. En outre, le recourant n'ayant pas produit les justificatifs relatifs aux quatre derniers mois de versement de pensions alimentaires, ses conclusions à ce sujet ne pouvaient être suivies.

- 11) Le 17 novembre 2014, le contribuable a adressé au TAPI des observations complémentaires. Il transmettait un rapport d'une banque de Stockholm, attestant de quatre versements effectués durant l'année 2012 en faveur de son ex-épouse. Le compte en question n'avait pas été déclaré durant l'exercice 2012, mais l'avait été en 2013. Dans le relevé comptabilisant ses frais liés à la garde alternée qu'il avait transmis avec sa réclamation, il était mentionné des versements de SEK 4'000.-, alors qu'en réalité leur montant avait été de SEK 6'000.- par mois, comme le certifiait un document d'une banque suédoise qu'il produisait. Il avait modifié le tableau des frais de garde précités dans ce sens. À teneur des documents bancaires, les quatre versements de SEK 6'000.- étaient intervenus les 13 septembre, 5 octobre, 5 novembre et 5 décembre 2012.

Dans la mesure où il entendait exercer ses droits et obligations de père divorcé, cela impliquait pour lui de fréquents et réguliers voyages en Suède qui engendraient des dépenses considérables. Les tribunaux suédois avaient toujours approuvé la façon dont les relations personnelles père/enfants avaient été organisées. Lorsqu'il se trouvait en Suède auprès de ses enfants, il s'en occupait entièrement et les hébergeait. Il demandait, soit la reconnaissance de tous les frais engendrés par cette situation, soit celle de sa charge de famille sur ses deux enfants.

- 12) Dans sa réponse du 3 décembre 2014, l'AFC-GE a constaté que le montant annoncé par le contribuable comme ayant été payé à son ex-épouse au titre de pension était de SEK 6'000.- par mois correspondant à un montant de CHF 830,90, alors qu'il s'était élevé à CHF 1'000.- par mois durant les mois précédents. Il appartenait au contribuable de produire les documents probants pour expliquer cette baisse.
- 13) Le 31 janvier 2015, le recourant a transmis de nouveaux documents en provenance de la banque suédoise qui avait effectué les quatre versements précités. Ceux-ci confirmaient le versement entre septembre et décembre 2012 de quatre fois SEK 6'000.-.
- 14) Le 5 mars 2015, le contribuable a persisté dans sa requête relative à la prise en considération des quatre paiements précités.
- 15) Le 18 mars 2015, l'AFC-GE a fait savoir qu'au-delà du montant de CHF 8'000.- déjà admis en déduction des revenus du contribuable au titre de pensions alimentaires payées pour les mois de janvier à août 2012, elle admettait les quatre versements de SEK 6'000.- effectués par ce dernier au même titre, entre septembre et décembre 2012. Elle admettait ainsi que l'équivalent en francs suisses de SEK 24'000.- soit porté en déduction de son revenu, soit CHF 3'324.- (à un taux de change annuel moyen pour 2012 de 13.8489645). Pour le surplus, elle persistait dans ses conclusions.

- 16) Par jugement du 4 mai 2015, le TAPI a admis partiellement le recours du contribuable, en ce sens qu'il donnait acte à l'AFC-GE de ce qu'elle déduirait en sus du montant de CHF 8'000.-, l'équivalent en francs suisses de SEK 24'000.- au titre de contributions versées par le contribuable pour l'entretien de ses enfants durant les quatre derniers mois de l'année 2012. Elle l'a rejeté pour le surplus. Au-delà de la déduction des pensions alimentaires versées par un contribuable, la législation fiscale ne prévoyait pas d'autres déductions des frais relatifs à l'exercice du droit de visite.
- 17) Le 5 juin 2015, le contribuable a déposé au greffe de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), un recours contre le jugement du TAPI du 4 mai 2015 précité, concluant à son annulation en tant qu'il lui refusait le droit d'imputer les frais liés à l'exercice du droit de visite du montant de son revenu. Il reprenait l'argumentation qu'il avait développée devant le TAPI. Les frais en question devaient être pris en compte au plan fiscal, de même que sa charge de famille.
- 18) Le 8 juin 2015, le TAPI a transmis son dossier.
- 19) Le 23 juin 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement du TAPI précité.
- 20) Le 13 juillet 2015, le recourant a exercé son droit à la réplique, il demandait que les frais liés à l'exercice de la garde alternée soient déductibles, ainsi qu'une déduction pour charge de famille au sens de l'art. 39 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
- 21) Le 14 juillet 2015, les parties ont été informées que la cause était 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) Le litige doit être tranché, pour l'IFD, au regard des dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et, pour l'ICC, de celles de la LIPP.

Eu égard à son objet, entrent également en considération les directives émises en la matière par les autorités fiscales fédérale et cantonale. Il s'agit, pour l'IFD, de la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon

la LIFD du 21 décembre 2010 (ci-après la circulaire n° 30) et, pour l'ICC, de la lettre d'information n° 2/2011 du 16 février 2011 relative à l'imposition de la famille (ci-après l'information n° 2/2011). Ces directives n'ont certes pas force de loi et ne lient ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration, mais ceux-ci doivent dans la mesure du possible en tenir compte dès lors qu'elles ont pour but d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, par l'explicitation de l'interprétation qu'elle leur donne (ATF 140 V 343 consid. 5.2 et jurisprudence citée).

- 3) À teneur de la loi, des directives précitées et de la jurisprudence, un contribuable dans la situation du recourant, soit un contribuable imposé indépendamment de l'autre parent dont il est séparé, ayant des enfants mineurs ne faisant pas ménage commun avec lui, même s'il partage la garde de ceux-ci avec l'autre parent, et pour lesquels il s'acquitte d'une pension alimentaire, se voit, en rapport avec sa situation familiale, réserver le traitement fiscal suivant :

En matière d'IFD :

Un tel contribuable peut déduire de ses revenus imposables le montant des pensions alimentaires qu'il a versées durant l'exercice fiscal à l'autre parent pour l'entretien de ses enfants mineurs sur lesquels celui-ci à l'autorité parentale (art. 33 al. 1 let. c LIFD) ou , s'il est imposé séparément et exerce l'autorité parentale conjointement avec l'autre parent, la moitié d'une charge de famille, soit la moitié de la déduction sociale de CHF 6'500.- par enfant, à la condition qu'il ne demande pas la déduction d'une pension alimentaire (art. 35 al. 1 let. a LIFD). Selon la circulaire n° 30 (chiffre 10.2), cette condition est nécessaire pour empêcher qu'un contribuable ne cumule les déductions pour le même enfant (déduction pour enfant et déduction des contributions d'un entretien), cumul proscrit par la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid 6.8 et 6.9). La façon dont la garde alternée est répartie n'est pas déterminante pour la répartition par moitié de la déduction sociale pour enfants.

Les autres frais et dépenses du contribuable et de sa famille ne peuvent être déduits, y compris le loyer du logement et les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle (art. 34 let. a LIFD). Selon le Tribunal fédéral, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, n'autorise aucun abattement social particulier qui permette au contribuable qui verse la pension alimentaire de déduire les dépenses d'entretien direct qu'il consent, par exemple, dans le cadre de son droit de visite sur les enfants, quand bien même celles-ci varient selon que le droit de visite exercé est sporadique, mensuel, hebdomadaire ou élargi et cela même si le montant de la contribution d'entretien est inférieur aux déductions sociales pour enfant ou pour personne nécessiteuse (ATF 133 II 305 consid. 6.9).

En outre, un tel contribuable est imposé selon le barème ordinaire de l'art. 36 al. 1 LIFD dès lors qu'il ne fait plus ménage commun avec ses enfants en

assumant pour l'essentiel leur entretien (art. 36 al. 2 LIFD). En effet, selon la circulaire n° 30 (chiffre 13.4.1). L'application du barème parental suppose impérativement la réalisation cumulative de deux conditions : le contribuable doit vivre avec l'enfant dans le même ménage et pourvoir pour l'essentiel de l'entretien de celui-ci. Si les parents sont séparés de fait ou de droit, le barème parental est toujours accordé exclusivement à l'un d'entre eux. Si l'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre parent, c'est ce dernier qui est considéré comme pourvoyant pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant conformément à ce qu'admet le Tribunal fédéral en la matière (ATF 133 II 305 consid. 6.5 et 8.4).

En matière d'ICC :

L'art. 9 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) impose aux cantons de prévoir un régime de déductions du revenu similaire à celui instauré par la LIFD. Selon l'art. 9 al. 1 LHID, outre des déductions des dépenses liées à l'acquisition du revenu, aux frais de perfectionnement ou de reconversion professionnelle, les cantons doivent prévoir un système de déductions générales énoncées à l'art. 9 al. 2 LHID.

Doit ainsi être autorisée la déduction du montant des pensions alimentaires versées par le contribuable durant l'exercice fiscal à l'autre parent pour l'entretien de ses enfants mineurs sur lesquels celui-ci à l'autorité parentale (art. 9 al. 2 let. c LHID), déduction reprise à l'art. 33 LIPP.

Selon l'art. 39 al. 1 let. a et al. 2 let. a LIPP le contribuable peut également déduire tout ou partie d'une déduction sociale pour charge de famille s'élevant en 2012 à CHF 10'000.- s'il assure l'entretien d'un enfant mineur. Selon l'information n° 2/2011 (chiffre 2.2), lorsque les parents sont séparés et que l'un d'entre eux verse à l'autre une pension alimentaire pour l'entretien des enfants, c'est le bénéficiaire de la pension qui est considéré comme assurant l'entretien des enfants.

Les autres frais et dépenses ne peuvent être déduits du revenu, notamment les frais d'entretien du contribuable, y compris le loyer du logement et les dépenses privées résultant de sa situation personnelle (art. 38 let. a LIPP).

En outre, le contribuable est imposé selon le barème ordinaire de l'art. 41 al. 1 LIPP, dès lors qu'il ne fait plus ménage commun avec ses enfants en assumant pour l'essentiel leur entretien. En effet, selon l'information n° 2/2011 (chiffre 2.1), l'application du barème parental de l'art. 41 al. 2 LIPP, soit du splitting, suppose que le contribuable vive avec l'enfant dans le même ménage et qu'il pourvoie à l'essentiel de l'entretien de celui-ci. La réalisation de ces deux conditions est impérative. Si les parents sont séparés de fait ou de droit, le barème parental est toujours accordé exclusivement à l'un d'entre eux. Selon

l'information n° 2/2011 (chiffre 2.1), si l'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre parent, c'est le bénéficiaire de la pension qui est considéré comme pourvoyant pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant conformément au principe admis par le Tribunal fédéral à propos de l'art. 36 LIFD (ATF 133 II 305 consid. 6.5 et 8.4).

- 4) Dans le jugement attaqué, le TAPI a donné acte à juste titre à l'intimée de ce qu'elle admettait la déduction d'un montant supplémentaire équivalant à SEK 24'000.- au titre de pension alimentaire versée à la mère des enfants, dont le contribuable, par la production de nouvelles pièces, établissait la réalité dans le cadre de son recours. Cette question n'est plus contestée devant la chambre de céans.
- 5) Le contribuable demande à pouvoir déduire en Suisse, les différentes dépenses liées à l'exercice en Suède de son droit aux relations personnelles avec ses enfants. Si la déduction de la pension alimentaire versée est expressément prévue, tant l'art. 34 let. a LIFD que l'art. 38 let. a LIPP proscrivent la déduction d'autres dépenses privées du type de celles invoquées par le recourant, lesquelles ne se rattachent pas à l'une des catégories que ces dispositions énoncent. Une telle possibilité n'est donc pas autorisée par la loi que ce soit en matière d'IFD ou d'ICC, ainsi que le Tribunal fédéral l'a souligné (ATF 133 II 305 précité consid. 6.9). Si l'engagement de tels frais lui est nécessaire pour exercer ses droits parentaux, il reste que ceux-ci ne peuvent être qualifiés autrement que de frais privés ou de convenance, ne pouvant être déduits, même s'ils sont dans une certaine mesure imposés par les circonstances.
- 6) Le recourant demande à bénéficier d'une déduction pour charge de famille. Il n'en remplit cependant pas les conditions, au regard du texte clair de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD et de l'art. 39 al. 1 let. a et al. 2 let. a LIPP, ainsi qu'à la lumière de la jurisprudence rappelée dans les directives fiscales fédérales et cantonales précitées. Dans la mesure où il verse une pension alimentaire à la mère de ses enfants et qu'il déduit le montant des revenus qu'il déclare, il ne peut plus être mis au bénéfice de tout ou partie d'une telle charge familiale.
- 7) Le recourant demandait à bénéficier du barème privilégié prévu par l'art. 36 al. 2 bis LIFD ou du barème réduit prévu à l'art. 41 al. 2 LIPP. Conformément à la jurisprudence qui vient d'être rappelée, dans la mesure où il verse une pension alimentaire, il ne lui est plus possible de prétendre à l'application d'un tel barème, seul le bénéficiaire de ladite pension étant considéré comme pourvoyant à l'entretien principal de ses enfants.
- 8) Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté et le jugement du TAPI confirmé.

- 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du contribuable (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 5 juin 2015 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 4 mai 2015 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions et au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Thélin et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

F. Scheffre

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :