

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1483/2019-ICCIFD

ATA/104/2020

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 28 janvier 2020**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

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

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
23 septembre 2019 (JTAPI/848/2019)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1984, est contribuable dans le canton de Genève.
- 2) Il a vécu en union libre avec Madame B\_\_\_\_\_, née le \_\_\_\_\_ 1987, avec laquelle il a eu un enfant, C\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 2015.
- 3) Le 17 août 2015, M. A\_\_\_\_\_ et Mme B\_\_\_\_\_ ont signé une déclaration concernant l'autorité parentale conjointe avant la naissance et une convention sur l'attribution par moitié chacun de la bonification pour tâches éducatives
- 4) Entre les mois de juin et de juillet 2018, le couple s'est séparé.
- 5) Dans sa déclaration fiscale 2018, M. A\_\_\_\_\_ a déclaré partager la garde de son enfant et verser mensuellement à Mme B\_\_\_\_\_ depuis leur séparation en juin 2018 les allocations familiales et CHF 100.-.

Il a fait état d'un revenu brut de son activité de CHF 67'805.- et dans la rubrique autres revenus, d'un montant de CHF 3'600.-, correspondant aux allocations familiales perçues. Il a déduit de ceux-ci le montant de CHF 2'780.-, soit le versement à Mme B\_\_\_\_\_ d'une partie des allocations familiales reçues. Il a également mentionné dans les déductions la cotisation d'assurance maladie et accident pour son enfant, soit CHF 1'453.- et des frais médicaux payés pour son enfant, soit la quote-part de CHF 226.55, ainsi qu'une charge de famille.

- 6) Le 11 mars 2019, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à M. A\_\_\_\_\_ ses bordereaux de taxation 2018, a fixé l'ICC 2018 à CHF 7'477.80 sur la base d'un revenu imposable de CHF 51'515.- et d'une fortune imposable nulle et l'IFD 2018 à CHF 484.45, calculé sur un revenu imposable de CHF 51'500.-.

Dans les remarques générales, l'AFC-GE a mentionné que conformément à la circulaire n° 30 de l'administration fiscale des contributions (ci-après : AFC-CH) du 21 décembre 2010 (ci-après : circulaire n° 30), si une contribution d'entretien était versée par l'un des parents, le taux d'impôt réduit (« splitting ») et la déduction pour enfant n'étaient admis que pour celui des parents qui percevait la contribution d'entretien.

- 7) Le 20 mars 2019, M. A\_\_\_\_\_ a saisi l'AFC-GE d'une réclamation contre la taxation 2018, demandant à ce que la charge de famille lui soit accordée ainsi qu'à Mme B\_\_\_\_\_.

Le montant qu'il avait indiqué dans les déductions ne correspondait pas à une pension alimentaire, mais aux allocations familiales qu'il reversait à Mme B\_\_\_\_\_, car elle touchait un salaire plus faible que le sien.

- 8) Par deux décisions du 1<sup>er</sup> avril 2019, l'AFC-GE a rejeté la réclamation et décidé de maintenir les taxations.

La circulaire n° 30 devait être respectée. Le montant versé suite à sa séparation ne correspondait pas aux allocations familiales qui s'élevait à CHF 300.- alors qu'il avait versé CHF 400.-.

- 9) Le 10 avril 2019, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions précitées concluant à l'application d'un taux d'imposition réduit (« splitting ») entre lui et la maman de l'enfant.

Le montant indiqué dans les déductions ne correspondait pas à une pension alimentaire ni à une contribution d'entretien. Il pensait simplement pouvoir le déduire de son revenu imposable.

Il s'agissait des allocations familiales de CHF 300.- et d'un montant de CHF 100.- qu'il versait en plus et à bien plaisir à la mère de son enfant depuis le mois de juillet 2018 car elle touchait un salaire plus faible que le sien et avait un loyer plus élevé. Cette décision avait été prise d'un commun accord. Il lui avait semblé correct qu'elle perçoive l'intégralité des allocations familiales.

Depuis le 1<sup>er</sup> avril 2019, il avait emménagé dans un appartement de quatre pièces au loyer plus onéreux, si bien qu'il ne pourrait plus verser à Mme B\_\_\_\_\_ le montant de CHF 100.-.

- 10) Le 15 juin 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

- 11) Par jugement du 23 septembre 2019, le TAPI a rejeté le recours interjeté par M. A\_\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 1<sup>er</sup> avril 2019 et mis à sa charge un émolument de CHF 700.-.

Les allocations familiales, ainsi que la somme de CHF 100.- qu'il avait versées mensuellement à la mère de son fils correspondaient dans les faits à une contribution d'entretien. Dès lors, il n'avait droit ni au barème parental, ni à la déduction sociale pour enfant à charge, ni, par conséquent, à la déduction des frais médicaux et de primes d'assurance maladie et accident pour son fils. En revanche, la contribution d'entretien de CHF 2'780.- avait été correctement déduite de son revenu imposable.

Même en faisant abstraction du versement d'une contribution d'entretien, sa compagne aurait eu droit au barème d'imposition réduit, puisque lorsque les frais

nécessaires à l'entretien de l'enfant étaient partagés de manière égale entre les parents, c'était celui qui disposait du revenu net le plus bas qui était considéré comme le parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et qui pouvait bénéficier d'un taux d'imposition réduit.

- 12) a. Par acte du 15 octobre 2019, M. A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à ce que le barème réduit (« splitting ») soit appliqué pour ses impôts ICC et IFD 2018.

L'argent qu'il avait versé à Mme B\_\_\_\_\_ suite à leur séparation en juillet 2018 n'était pas une contribution d'entretien, mais une aide financière. Il se rendait compte que ces montants étaient un peu trop généreux et qu'il avait fait une erreur en les mentionnant en tant que « déductions » dans sa déclaration d'impôt 2018. En effet et comme indiqué dans le jugement du TAPI, il aurait dû lui verser uniquement la moitié des allocations familiales (ce qu'il avait fait depuis le mois d'avril 2019).

Comme mentionné dans les annexes, après leur séparation en 2018, il avait payé les frais médicaux de son fils, son assurance maladie, son assurance complémentaire, ainsi que les frais du jardin d'enfants à partir de la rentrée scolaire 2018. Il assurait ainsi une partie importante de son entretien.

- b. À l'appui de son recours, M. A\_\_\_\_\_ a produit plusieurs pièces, soit notamment :

- une confirmation de la D\_\_\_\_\_ Assurance selon laquelle il était enregistré comme débiteur des primes dont le montant s'élevait à CHF 101.10 par mois pour C\_\_\_\_\_ dès le 1<sup>er</sup> novembre 2018 ;
- la police d'assurance complémentaire 2018 auprès du E\_\_\_\_\_ pour C\_\_\_\_\_ dont la prime s'élevait à CHF 20.- par mois ;
- une facture émise par le jardin d'enfant de la commune de G\_\_\_\_\_, département de la petite enfance, émise au nom de Mme B\_\_\_\_\_ ;
- plusieurs relevés de son compte auprès de la banque F\_\_\_\_\_, duquel il ressort qu'il a versé du mois d'août au mois de décembre 2018 CHF 400.- par mois à Mme B\_\_\_\_\_, CHF 101.10 à la D\_\_\_\_\_ Assurance les 1<sup>er</sup> et 31 octobre 2018, CHF 20.- par mois au E\_\_\_\_\_ dès le mois d'octobre 2018, CHF 140.- par mois à la commune de G\_\_\_\_\_ dès le mois de septembre 2018.

- 13) Le 23 octobre 2019, le TAPI a renoncé à formuler des observations.
- 14) Le 21 novembre 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours ainsi qu'à la confirmation de ses décisions sur réclamation ICC et IFD 2018 du 1<sup>er</sup> avril 2019.

Elle acceptait cependant de revoir, à la hausse, le montant de la contribution d'entretien, dès lors que dans le cadre de son recours, M. A\_\_\_\_\_ avait produit de nouvelles pièces attestant du versement de frais supplémentaires en faveur de son enfant.

En effet, en application de la circulaire n° 30, les contributions d'entretien pour l'enfant mineur versées à l'époux ou versées directement à l'enfant majeur avaient généralement la forme de rentes. Elles pouvaient également revêtir d'autres formes, comme le paiement des frais d'écolage ou des primes d'assurance-maladie. Par conséquent, l'AFC-GE était disposée à admettre, en sus de la contribution d'entretien déjà octroyée à hauteur de CHF 2'780.-, la totalité des frais supplémentaires pris en charge par M. A\_\_\_\_\_.

- 15) Le 23 décembre 2019, M. A\_\_\_\_\_ n'ayant pas fait usage de son droit à la réplique dans le délai imparti, 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) L'art. 36 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit pour l'IFD un barème d'imposition réduit pour les époux vivant en ménage commun, tandis que le barème ordinaire, fixé à l'art. 36 al. 1 LIFD est applicable aux autres contribuables.

Conformément à l'art. 36 al. 2bis LIFD, l'al. 2 s'applique par analogie aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien. Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de CHF 251.- par enfant et par personne nécessiteuse.

- 3) Dans le canton de Genève, la question du barème d'imposition applicable est réglée à l'art. 41 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). 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.

Selon la jurisprudence, lorsque deux contribuables vivent en union libre avec un enfant commun (et sont en principe imposés comme des personnes seules, selon leur état civil), seul celui qui assume pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et qui exerce sur lui l'autorité parentale a droit aux déductions sociales accordées pour les enfants (ATF 131 II 553 consid. 3.4). Il ressort du système légal qu'un même abattement ne peut en principe être accordé plusieurs fois, de sorte qu'il est également exclu d'accorder plusieurs fois, pour un même enfant, la déduction sociale pour enfant, soit au contribuable séparé ou divorcé qui assure l'entretien de l'enfant et à celui qui verse la contribution d'entretien pour cet enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.8).

- 4) 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 141 II 338 consid. 6.1 ; 140 V 343 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_522/2012 du 28 décembre 2012 consid. 2.3 ; 9C\_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; ATA/120/2019 du 5 février 2019).
- 5) a. Le 21 décembre 2010, 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° 30, relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD.
- b. À teneur de celle-ci, en matière d'imposition de parents divorcés (ou non mariés vivant dans deux ménages distincts) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec garde alternée, sans contributions d'entretien, il faut partir de l'idée que le parent qui a le revenu net le plus élevé pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et bénéficie en conséquence du barème parental (ch. 13.4.2 et 14.4.2).
- c. Le Tribunal fédéral a toutefois précisé dans ce cas de figure que, en vertu du principe de la capacité contributive, lorsque les frais nécessaires à l'entretien de l'enfant sont partagés entre eux de manière égale, c'est le parent qui dispose du revenu net le plus bas qui est considéré comme le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant (ATF 141 II 338 consid. 6.4).

Dans le cas de parents séparés, divorcés ou non mariés (deux ménages) avec enfant mineur commun et autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, si l'un des parents verse une contribution d'entretien en faveur de l'enfant et demande une déduction pour celle-ci selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante :

- le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions et le parent qui les verse peut les déduire de son revenu (ch. 14.5.1) ;
- le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction sociale pour enfants et la déduction pour primes d'assurance et intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant (ch. 14.5.2) ;
- le parent qui reçoit les contributions d'entretien est imposé selon le barème parental, alors que le parent qui les verse est imposé selon le barème de base (ch. 14.5.3).

- 6) L'AFC-GE a fait diffuser le 16 février 2011 la lettre d'information 2/2011 (ci-après : l'information n° 2/2011), disponible à l'adresse [http://ge.ch/impots/system/files/documents/DG\\_AFC/2011/ap\\_201102.pdf](http://ge.ch/impots/system/files/documents/DG_AFC/2011/ap_201102.pdf), consultée le 16 janvier 2020). 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, peuvent notamment bénéficier du « splitting » 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.

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.

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, en règle générale, celui qui dispose du revenu brut le plus élevé. Dans un souci d'harmonisation avec le droit fédéral et suite à plusieurs jurisprudences, c'est le revenu net le plus élevé qui est déterminant dès la période fiscale 2015.

En revanche et nonobstant ce qui précède, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies, c'est le parent qui dispose du revenu net le

plus bas qui est considéré comme le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant :

- les parents disposent de l'autorité parentale commune sur l'enfant ;
- ils pratiquent une garde alternée ;
- il n'y a pas de versement de pension alimentaire ;
- les frais nécessaires à l'entretien de l'enfant sont partagés entre eux de manière égale et cela ressort, en principe, du jugement de divorce.

Dans les autres cas, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est, généralement, celui qui fait ménage commun avec l'enfant.

- 7) Aux termes de l'art. 298a du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), si la mère n'est pas mariée avec le père et que le père reconnaît l'enfant, ou si le lien de filiation est constaté par décision de justice et que l'autorité parentale conjointe n'est pas encore instituée au moment de la décision de justice, les parents obtiennent l'autorité parentale conjointe sur la base d'une déclaration commune (al. 1).

Les parents confirment dans la déclaration commune qu'ils sont disposés à assumer conjointement la responsabilité de l'enfant ; qu'ils se sont entendus sur la garde de l'enfant, sur les relations personnelles ou la participation de chaque parent à sa prise en charge ainsi que sur la contribution d'entretien (al. 2).

- 8) En l'espèce, le recourant et sa compagne détiennent sur leur enfant l'autorité parentale conjointe, se sont entendus pour une garde partagée et partagent par moitié la bonification pour les tâches éducatives, conformément à leurs déclarations communes du 17 août 2015. Ils ne faisaient plus ménage commun lors de l'année litigieuse.

Dans le cadre de son recours, le recourant a réitéré ses précédentes déclarations, soit qu'il n'avait pas eu l'intention de se rendre débiteur d'une contribution d'entretien mais uniquement d'aider financièrement son ex-compagne qui avait un salaire moins élevé que lui et un appartement plus onéreux. Il a confirmé assurer une partie importante de l'entretien de son fils, dès lors que conformément aux pièces produites, il avait payé ses frais médicaux et son assurance maladie dès le mois d'octobre 2018, son assurance complémentaire ainsi que les frais du jardin d'enfants à partir de la rentrée scolaire 2018.

Ce faisant, il a admis prendre en charge des frais supplémentaires par rapport à ce qu'il avait précédemment déclaré. Or, ces derniers doivent être considérés comme une contribution d'entretien, dès lors que si elles prennent en

général la forme de rentes, celles-ci peuvent également revêtir celle de paiement de frais d'écolage ou de prime d'assurance maladie, ce qui est le cas en l'espèce.

Dans ses observations du 21 novembre 2019, l'intimée a d'ailleurs confirmé être disposée à admettre, en sus de la contribution d'entretien déjà octroyée à hauteur de CHF 2'780.-, la totalité de ces frais supplémentaires.

Il sera en conséquence donné acte à l'AFC de son accord de tenir compte de la totalité desdits frais et le dossier lui sera renvoyé pour nouvelle taxation.

Par conséquent, c'est à juste titre que l'intimé a considéré que le recourant versait à la mère de son enfant une contribution d'entretien et c'est conformément au droit qu'il a été imposé conformément au barème de base.

Pour ces motifs, le recours ne sera admis que pour le renvoi à l'AFC, conformément à ce qui précède.

- 9) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA), qui succombe, à l'exception de l'accord de l'AFC de prendre en compte les pièces nouvelles et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 16 octobre 2019 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 23 septembre 2019 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

renvoie le dossier à l'AFC au sens des considérants ;

met un émolument de CHF 700.- 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 ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : M. Verniory, président, Mme Payot Zen-Ruffinen, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :