RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1528/2021-ICCIFD **ATA/855/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 août 2022

4ème 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 20 septembre 2021 (JTAPI/960/2021)

EN FAIT

1) Le présent litige concerne les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2019 de Monsieur A_____.

Ce dernier vit séparé depuis novembre 2016 de son épouse, avec laquelle il a eu deux enfants, à savoir B_____, née le _____ 2004, et C_____, né le _____ 2009. Leur divorce a été prononcé le 26 mai 2020.

2) Par jugement du 11 janvier 2019 (JTPI/735/2019), le Tribunal de première instance (ci-après : TPI), statuant sur mesures protectrices de l'union conjugale (ci-après : MPUC), a notamment :

- instauré une garde alternée concernant les enfants selon les modalités convenues librement par les parties ;

- fixé le domicile légal de B_____ chez le père et de C_____ chez la mère ;

- autorisé les parties à modifier ces domiciles pour autant que chaque parent garde un enfant auprès de lui ;

- condamné M. A_____ à acquitter directement l'intégralité des charges déterminantes des enfants, à l'exception de celles se rapportant à la présence desdits enfants chez leur mère (part au loyer maternel et moitié des montants de base OP des enfants) et des frais d'assurance maladie LAMal et LCA de C_____, charges qui seront acquittées directement par la mère au moyen des pensions alimentaires versées en sa faveur ;

- condamné M. A_____ à verser à son épouse CHF 650.- par mois et par enfant, à titre de contribution à leur entretien, et à lui verser CHF 1'320.- de janvier à juin 2019, puis CHF 750.- de juillet à décembre 2019 à titre de contribution à son entretien ;

- stipulé que les allocations familiales revenaient intégralement à ce dernier.

Les considérants du jugement relevaient notamment que les charges déterminantes des enfants s'élevaient, sous déduction des allocations familiales, à CHF 1'450.- pour B_____ et à CHF 1'100.- pour C_____. M. A_____, seul à bénéficier d'un large disponible, devait (avant comme après le 1er juillet 2019) subvenir à l'intégralité de l'entretien de ses enfants sur le plan financier, ce qu'il était sur le principe disposé à faire. Cette prise en charge financière impliquerait qu'il verse, en mains de la mère de ses enfants, par mois et d'avance, un montant arrondi à CHF 650.- par enfant, qui permettrait à cette dernière de couvrir la part

des enfants à son propre loyer mais également la part de l'entretien de base de ses enfants lorsque ceux-ci résidaient chez elle (moitié du montant de base OP). Le père s'acquitterait directement lui-même des autres charges retenues (soit de toutes les autres charges déterminantes, sous déduction des allocations familiales de CHF 600.-), pour un total arrondi de CHF 800.- pour B_____ et CHF 450.- pour C_____. Ces contributions étaient dues avec effet au jour dudit jugement.

3) Dans sa déclaration fiscale 2019, M. A_____ a indiqué être séparé de son épouse et faire ménage commun avec ses enfants dont il assurait l'essentiel de l'entretien.

Il a sollicité des déductions liées à cette situation, à savoir les montants de CHF 2'784.- à titre d'assurance-maladie enfant (code 52.21), de CHF 30'208.- à titre de pensions alimentaires/contributions d'entretien versées à son ex-épouse (code 53. 10), de CHF 1'046.- à titre de frais de garde effectifs (code 59.10) et l'équivalent de deux demi-charge de famille (CHF 9'980.- en ICC − code 61.20 − et CHF 6'500.- en IFD − code 61.25). Implicitement, il a requis le barème familial.

Il a également demandé une déduction de CHF 14'256.- à titre de frais judiciaires et de défense dans la procédure civile concernant les MPUC.

Il a notamment joint à sa déclaration fiscale un tableau récapitulant le détail des contributions d'entretien versées à son ex-épouse pour 2019, le détail des frais payés pour C_____ et les frais liés à la procédure judiciaire civile.

4) Par bordereaux du 22 février 2021, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé M. A_____.

Elle a retenu le barème célibataire et admis deux déductions à titre de pension/ contributions d'entretien versées (code 53.10), l'une de CHF 27'488.- avec la remarque « seules les pensions alimentaires versées pour votre ex-femme et vos enfants sont admis en déduction », l'autre de CHF 3'830.- avec comme remarque « assurance maladie + frais de garde pour C_____ à votre charge selon jugement ». Elle a refusé de déduire des montants à titre d'assurance-maladie (code 52.21) ou de frais de garde effectifs (code 59.10), avec comme remarque « reporté au code 53.10 ». De même, aucune charge de famille n'a été accordée (codes 61.20 et 61.25).

La déduction de CHF 14'256.- a aussi été refusée au motif que les frais d'avocat n'étaient pas déductibles dans « un jugement de divorce initial ».

5) Le 21 mars 2021, M. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux.

6) Par décisions sur réclamation du 1er avril 2021, l'AFC-GE a maintenu les deux taxations litigieuses. Elle avait pris note que la garde des enfants était partagée, mais dans la mesure où 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, en l'occurrence la mère. L'intéressé, en tant que débiteur de cette pension, pouvait la déduire de ses revenus.

7) Par acte du 3 mai 2021, M. A_____ a interjeté recours contre ces décisions par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Il avait été surpris de recevoir des taxations basées sur une situation économique familiale inversée par rapport à la réalité. Son ex-épouse obtenait deux charges de famille entières tandis que ses contributions directes liées au fait que les enfants séjournaient la moitié de l'année chez lui, soit deux demi-charges de famille, avaient été refusées, et cela sans compensation dans une autre rubrique. Le montant total des contributions d'entretien retenues par l'AFC-GE était de plus inférieur à celles qu'il avait versées à son épouse d'un montant de CHF 1'320.-.

La circulaire n° 30 de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) relative à l'imposition des époux et de la famille du 21 décembre 2010 (ci-après : la circulaire n° 30) n'était pas applicable en l'espèce et il fallait appliquer les art. 33 et 36 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et les art. 39 et 41 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). En particulier, la totalité des contributions d'entretien versées à son ex-épouse pour elle-même et les contributions d'entretien indirectes pour les enfants lorsqu'ils étaient chez elle devaient être intégrées au code 53.10 pour un montant de CHF 28'808.-.

Compte tenu de la garde partagée et de sa prise en charge de plus de la moitié des frais d'entretien des enfants, il avait droit à deux demi-charges de famille. Ses paiements directs pour les frais de garde de son fils, à savoir un montant de CHF 2'679.-, devaient être intégrés au code 59.10 et ses paiements des cotisations de la caisse maladie de sa fille, de CHF 2'784.-, pris en compte au code 52.21. Ses contributions indirectes versées à son ex-épouse pour les enfants au code 53.10 ne devaient pas être considérées comme une double déduction au sens de l'art 33 al. 1 let. c LIFD. Il avait droit au barème pour famille. Enfin, les déductions concernant les frais de justice et d'avocats devaient être « rejetées ».

8) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En se fondant sur les montants déclarés par M. A_____ et sur les justificatifs annexés à la déclaration fiscale, elle avait admis en déduction les éléments pouvant l'être, à titre de contributions d'entretien/pensions versées. Ces

montants, que l'intéressé avait versés à son ex-épouse pour elle et leurs enfants, constituaient une contribution d'entretien déductible. Ainsi, ayant reçu la contribution versée pour l'entretien des enfants, son ex-épouse bénéficiait, pour l'IFD, du barème parental et de la déduction sociale et, pour l'ICC, du splitting et des deux charges de famille. Il avait quant à lui pu déduire les montants versés. Au surplus, aucun justificatif n'avait été remis pour les nouveaux montants revendiqués dans le cadre du recours, soit des nouveaux frais de garde pour C_____ (auparavant CHF 1'046.-, dorénavant CHF 2'679.- dans le recours) ainsi que la déduction des paiements de cotisations de caisse-maladie pour B_____ (CHF 2'784.-).

9) Dans sa réplique, M. A_____ a maintenu ses conclusions, sous réserve du montant des contributions d'entretien versées à son ex-épouse, où il avait commis une erreur, qui devait être ramené à CHF 27'175.- (au lieu de CHF 28'808.).

Il ne sollicitait pas deux charges de famille, mais deux demi-charges de famille. En effet, il faisait ménage commun avec ses deux enfants la moitié du temps, sa fille avait son domicile officiel chez lui et il assurait l'essentiel de leur entretien, tel que décrit en détail dans le jugement sur MPUC. L'AFC-GE ne démontrait aucunement qu'il ne contribuait pas pour l'essentiel à cet entretien au sens de la LIFD et de la LIPP, qui prévoyaient des demi-charges de famille en cas de garde partagée et d'imposition séparée des parents. Elle ne pourrait d'ailleurs le faire tant le jugement précité était clair et précis à ce sujet. Enfin, la circulaire n° 30 ne concernait que l'IFD et ne pouvait servir de base à une taxation ICC basée sur la LIPP. Il convenait donc de lui accorder le barème parental pour l'IFD et le taux réduit pour l'ICC. Les calculs de l'AFC-GE pour les contributions d'entretien versées à son ex-épouse pour elle-même et pour les enfants ne correspondaient pas au jugement sur MPUC, lequel prenait effet au jour de son prononcé et non au 1er janvier 2019.

10) Dans sa duplique, l'AFC-GE a intégralement persisté dans ses conclusions, à l'exception du dernier paragraphe en droit relatif aux « nouveaux montants revendiqués ».

Elle avait déjà accepté ces montants en déduction dans les bordereaux de taxation, mais de façon fractionnée et sous d'autres codes que ceux revendiqués, les intitulés utilisés par M. A_____ dans ses écritures ayant malheureusement porté à confusion. Ainsi, selon le tableau remis avec la déclaration fiscale, le montant de CHF 2'679.- requis pour C_____ se composait de CHF 1'633.- (contributions d'entretien) et de CHF 1'046.- (frais de garde) et les « cotisations de caisse maladie » de B_____ s'élevaient à CHF 2'784.-. Or, elle avait accepté en déduction, sous le code 53.10, des montants de CHF 27'488.- (les contributions d'entretien versées à l'ex-épouse pour CHF 25'855.- et celles de CHF 1'633.- versées pour C_____) et de CHF 3'830.- (les frais d'assurance maladie de CHF 2'784.-, code 52.21, et les frais de garde de C_____ de CHF

1’046.-, code 59.10). Partant, elle avait effectivement accordé l’ensemble des frais revendiqués par M. A_____ sous les codes 52.21 et 59.10, mais dans une autre catégorie, sous le code 53.10.

11) Par jugement du 20 septembre 2021, le TAPI a rejeté le recours.

L’intéressé faisait valoir plusieurs déductions, pour un montant total de CHF 31’318.-. Or, ce montant correspondait exactement à la somme des deux déductions accordées par l’AFC-GE, soit CHF 27’488.- et CHF 3’830.-.

Au vu des dispositions légales applicables, de la jurisprudence et des circulaire et informations en vigueur, force était de constater que l’AFC-GE avait taxé correctement l’intéressé. Celui-ci ne pouvait nier que les montants de CHF 650.- qu’il versait à son épouse, tant pour sa fille que pour son fils, constituaient une contribution d’entretien au sens des dispositions légales applicables. Par conséquent, étant donné que c’était son épouse qui recevait la contribution versée pour l’entretien des enfants mineurs, c’était elle qui bénéficiait, pour l’IFD, du barème parental et de la déduction sociale et, pour l’ICC, du splitting et de deux charges entières de famille. Le fait que le montant de cette déduction dépassait la somme qu’elle percevait effectivement à titre de contribution d’entretien ne modifiait en rien cette analyse. L’intéressé avait pu déduire quant à lui les contributions qu’il avait versées en 2019 à son ex-épouse, pour elle et les enfants.

Les frais d’avocat engagés ne lui avaient pas permis de réaliser un revenu, sous forme de réduction de la pension alimentaire puisqu’il avait été condamné à payer tant à son épouse qu’à ses enfants une contribution d’entretien mensuelle, paiement auquel il n’avait pas conclu et auquel il s’était opposé.

12) Par acte du 25 octobre 2021, M. A_____ a interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en concluant à son annulation et à ce que le dossier soit renvoyé à l’AFC-GE pour nouvelles décisions tenant compte du montant corrigé des pensions versées à son ex-épouse, de l’attribution à chacun des parents de deux demi-charges de famille ainsi que de l’attribution du splitting et du barème familial en sa faveur.

Il avait revendiqué dans sa déclaration fiscale des déductions pour contributions d’entretien versées pour ses enfants et la mère de ceux-ci à hauteur de CHF 27'175.-. Or, tant l’AFC-GE que le TAPI n’avaient retenu que la somme de CHF 25'855.-.

L’AFC-GE et le TAPI s’appuyaient sur l’existence ou non de pensions alimentaires pour enfant versées à l’autre parent comme critère pour l’attribution de la déduction pour charge de famille. Cette manière de procéder reposait

notamment sur l'ATF 133 II 305 rendu le 4 septembre 2007. Or, ce faisant, le TAPI omettait de tenir compte du cadre législatif relatif à la LIFD en 2007, dans lequel les déductions pour charges de famille étaient indivisibles et obligeaient donc les juges du Tribunal fédéral à n'attribuer la déduction qu'à un seul des parents. Depuis l'arrêt précité, la LIFD avait évolué dans le sens de la répartition des déductions pour charge de famille entre les contribuables qui assuraient l'entretien des enfants. Contrairement à ce qui avait été retenu dans cet arrêt, la déduction des pensions alimentaires pour enfant qu'il avait versées à la mère de ses enfants ne rendait pas son revenu fiscal net de charges, puisque lesdites pensions ne représentaient que 40 % des charges qu'il devait acquitter pour ses enfants. De plus, la mère de ses enfants ne complétait pas les pensions reçues par ses propres ressources, puisque ses contributions à l'entretien des enfants étaient entièrement couvertes par les pensions reçues. Elle n'assurait donc pas l'essentiel de l'entretien des enfants sur le plan fiscal, de sorte qu'il n'y avait pas lieu de lui attribuer le droit exclusif aux déductions pour charge de famille.

En affirmant que les déductions attribuées à la bénéficiaire des contributions d'entretien pouvaient dépasser le montant desdites contributions, le TAPI contournait un des principes de base de la taxation des personnes physiques selon lequel une déduction sociale ne pouvait être attribuée à un contribuable « qu'à condition que l'aide qu'il accorde atteigne au moins le montant de la déduction ».

Le « premier critère de la circulaire n° 30 » n'était pas applicable à sa situation dès lors qu'il aboutissait à des taxations contraires au droit supérieur et introduisait une inégalité de traitement par rapport à des couples ayant rédigé un accord sans mentionner explicitement que les enfants étaient les bénéficiaires des pensions versées à l'un des parents.

L'art. 39 al. 1 let. b LIPP prévoyait que lorsqu'une personne était à la charge de plusieurs contribuables, la déduction était répartie entre eux. Il n'y avait aucune exception à ce principe. La déduction de deux demi-charges de famille était donc conforme à cette disposition. L'art. 41 al. 2 et 3 LIPP attribuait le splitting au parent qui assumait l'essentiel de l'entretien. Dès lors que le jugement sur MPUC démontrait qu'il assumait la plus grande partie de l'entretien des enfants, il devait être bénéficiaire du splitting.

Sa taxation, effectuée sur la base des circulaire et informations, était arbitraire et contraire aux dispositions légales applicables.

13) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours et au maintien de ses décisions, se référant à ses précédentes écritures devant le TAPI.

14) Dans sa réplique, le recourant a demandé à ce que seule la contribution d'entretien versée à son ex-épouse pour elle-même, à savoir le montant

de CHF 11'995.-, soit pris en compte dans les déductions du chiffre 53, en lieu et place du montant de CHF 27'175.-, afin que les charges de famille soient réparties à raison de deux demi-charges pour chacun des parents.

Si dans la plupart des cas la déduction des contributions versées à l'autre parent rendait les charges du débirentier libres de toutes dépenses pour l'entretien des enfants, tel n'était pas son cas, dès lors que les charges résiduelles représentaient encore plus de la moitié des charges effectives.

Bien qu'il demandait à ce que sa taxation ICC soit faite sur la base des art. 39 et 41 LIPP, ni l'AFC-GE ni le TAPI n'avait procédé à une analyse sous cet angle, limitant leur argumentation à la circulaire n°30 et à l'information n° 2/2011, dont l'application conduisait à un résultat arbitraire et contraire à la LIPP.

15) Le 2 février 2021, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

16) Les développements et pièces produites par les parties seront repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit du présent arrêt.

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 porte uniquement sur les questions de déduction des contributions d'entretien ainsi que des charges de famille et barèmes applicables.

Les questions liées à la déduction des frais judicaires et d'avocat supportés par le recourant dans le cadre du litige civil lié aux MPUC ne font plus l'objet du litige, ces points n'étant plus rediscutés dans le recours devant la chambre de céans.

3) a. L'art. 33 al. 1 let. c LIFD prévoit que sont déduites du revenu la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille.

L'art. 34 let. a LIFD exclut la possibilité de déduire les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle.

L'art. 23 let. f LIFD précise que sont imposables la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale.

L'art. 35 al. 1 let. a LIFD prévoit que sont déduits du revenu CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien ; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

b. Conformément à l'art. 9 al. 2 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'art. 33 LIPP prévoit que « [s]ont déduites du revenu la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille ».

L'art. 39 al. 1 LIPP prévoit une déduction sociale de CHF 13'000.- pour chaque charge de famille ; lorsque le contribuable fait valoir pour la charge de famille une déduction pour frais de garde des enfants conformément à l'art. 35, ce montant est réduit à CHF 10'000.- (let. a). La déduction s'élève à CHF 6'500.- pour chaque demi-charge de famille ; lorsque le contribuable fait valoir pour la demi-charge de famille une déduction pour frais de garde des enfants conformément à l'art. 35, ce montant est réduit à CHF 5'000.-. Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci (let. b). Pour l'année fiscale 2019, la déduction pour charge de famille prévue à l'art. 39 al. 1 LIPP était adaptée comme suit : CHF 9'980.- pour une charge entière et CHF 4'990.- pour une demi-charge (art. 12 al. 1 du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 9 novembre 2016 - RCEPF - D 3 08.05).

À teneur de l'art. 39 al. 2 let. a LIPP, constitue une charge de famille chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien.

Le système de déduction et d'imposition des contributions d'entretien est identique en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôts cantonal et communal (arrêts du Tribunal fédéral 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 8 ; 2C_200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 6).

4) a. L'art. 36 al. 2 LIFD 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.

b. Dans le canton de Genève, la question du barème d'imposition applicable est réglée à l'art. 41 LIPP. 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.

5) D'après la jurisprudence, afin d'assurer l'application uniforme de certaines dispositions légales, l'administration peut expliquer 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 ; ATA/1288/2021 du 23 novembre 2021 consid. 4).

6) a. Le 21 décembre 2010, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a émis à l'intention des administrations cantonales de l'IFD la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD (ci-après : la circulaire n° 30).

b. Selon cette circulaire, l'application du barème parental suppose que le contribuable vive avec l'enfant ou la personne nécessiteuse dans le même ménage et qu'il pourvoie à l'essentiel de son entretien. Ces deux conditions sont impératives. Le barème parental ne peut pas être divisé entre plusieurs contribuables. Si les parents sont séparés de fait ou de droit, le barème parental est toujours accordé exclusivement à un seul d'entre eux. L'attribution de l'autorité parentale commune ne doit pas mener à une application multiple du barème parental aux époux vivant en ménage commun ainsi qu'aux contribuables veufs,

séparés, ou célibataires qui vivent avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dans le même ménage (ch. 13.4.1, p. 23).

L'application du barème parental suppose, outre la vie en commun, que le contribuable ou le couple pourvoie à l'essentiel de l'entretien de l'enfant ou de la personne nécessiteuse. Pour les enfants mineurs de parents séparés ou non mariés vivant ensemble, « l'essentiel » signifie que le parent qui pourvoit à plus de la moitié des frais d'entretien de l'enfant peut demander l'application du barème parental. Si des parents séparés ou non mariés vivant ensemble (concubins) demandent des contributions d'entretien pour l'enfant mineur, il faut partir de l'idée que le parent qui reçoit les contributions sur lesquelles il doit payer l'impôt auxquelles s'ajoutent ses propres contributions pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et a droit à l'application du barème parental. C'est en général le parent qui détient l'autorité parentale. Le parent qui verse les contributions peut, en contrepartie, déduire ces contributions de son revenu (ch. 14.4.2, p. 23 et 24).

c. À teneur de la circulaire n° 30, pour les parents séparés, divorcés ou non mariés qui ont chacun leur propre ménage, il faut distinguer, pour attribuer le barème parental, selon que les parents exercent l'autorité parentale en commun ou non. Si seul l'un des parents détient l'autorité parentale, il faut partir de l'idée qu'il pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et qu'il a droit à l'application du barème parental (ch. 13.4.2, p. 24)

En cas d'autorité parentale commune, le parent qui reçoit les contributions d'entretien est imposé selon le barème parental. Si aucune contribution d'entretien n'est demandée pour l'enfant, il faut distinguer selon que les parents ont la garde alternée de l'enfant ou non. S'il n'y a pas de garde alternée, le parent qui vit avec l'enfant est imposé selon le barème parental. En cas de garde alternée, 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, p. 24).

d. Si l'un des parents demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les parents sont imposés de la manière suivante : le bénéficiaire de ces contributions pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions et le parent qui les verse peut les déduire de son revenu (ch. 14.9.1, p. 34).

Le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfants et la déduction pour les primes d'assurance et les capitaux d'épargne pour l'enfant. Chaque parent peut déduire au maximum CHF 5'050.- pour les frais prouvés de garde des enfants par des tiers. Une autre répartition doit être prouvée par les parents. Si la déduction des frais demandée par les parents dépasse CHF 10'100.-, les déductions sont réduites à ce montant en fonction du rapport entre les frais prouvés (ch. 14.9.2, p. 34).

7) L'information fiscale n° 2/2011 du 16 février 2011 de l'AFC-GE (ci-après : l'information n° 2/2011) 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.

8) Pour qu'un versement de l'un des parents à l'autre puisse être considéré comme une contribution d'entretien au sens des dispositions légales précitées, il doit être effectué en mains de cet autre parent pour les enfants. Ce versement donne au parent qui l'effectue la possibilité de déduire le montant correspondant de son revenu. Il a en outre pour conséquence une taxation au titre du revenu

auprès du parent qui en est bénéficiaire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.5).

Le versement de la pension alimentaire constitue un déplacement de ressources : celui qui reçoit la pension alimentaire l'utilise pour les besoins de l'enfant en sus de ses propres ressources auxquelles cette pension est assimilée et sur laquelle il est imposé. Par conséquent, c'est lui qui, sur le plan fiscal, assure l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.5).

Le Tribunal fédéral a eu plusieurs fois l'occasion de juger, se fondant sur l'ancienne Circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 de l'AFC-CH, que lorsque l'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre, l'assimilation de cette pension aux ressources du parent qui la reçoit aux fins d'entretien de l'enfant désigne ce dernier comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 8.4 : ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.3.1). Il a également relevé qu'il n'était ainsi pas arbitraire de retenir que le parent qui reçoit une pension alimentaire est celui qui en assume pour l'essentiel l'entretien, puisque cette solution est celle de la jurisprudence (ATF 143 I 321 consid. 6.4 ; 133 II 305 consid. 8.4).

Dans tous les cas, un seul parent, celui qui a l'autorité parentale (complète ou conjointe) et assure le principal de l'entretien de l'enfant par ses propres moyens ou ceux qui lui sont imputés fiscalement, soit la pension alimentaire, a droit aux abattements sociaux, sauf exception de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD – qui permet de répartir la déduction pour enfant par moitié lorsque les parents sont imposés séparément, qu'ils exercent l'autorité parentale en commun et qu'ils ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant − (arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 précité consid. 4.3.3).

9) Les déductions sociales et les barèmes ont pour but d'adapter − de manière schématique − la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuables conformément au principe de l'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101). Ce sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur fédéral a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique de façon à établir entre elles et, sous cet angle restreint, une certaine égalité de traitement (ATF 141 II 338 consid. 4.5 ; 133 II 305 consid. 5.1 et 5.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 précité consid. 4.3).

La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. Le Tribunal fédéral a retenu à plusieurs reprises qu'il n'est pas réalisable, pour des raisons pratiques, de traiter chaque

contribuable de façon exactement identique d'un point de vue mathématique et que, de ce fait, le législateur est autorisé à choisir des solutions schématiques. S'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il suffit que la réglementation n'aboutisse pas de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (ATF 128 I 240 consid. 2.3). À cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées (ATF 120 Ia 329 consid. 4c à 4e ; 118 Ia 1 consid. 3c) et qu'il existe un risque de créer de nouvelles inégalités (ATF 133 II 305 consid. 5.1 ; 132 I 157 consid. 4.2).

10) a. En l'espèce, le recourant relève que tant l'AFC-GE que le TAPI ont admis une déduction à hauteur de CHF 25'855.-, à titre de contributions d'entretien versées pour son épouse et ses enfants, alors qu'elle aurait dû être portée à CHF 27'175.-, comme il l'avait revendiqué dans sa déclaration fiscale et sa réplique par-devant le TAPI du 3 août 2021.

À titre préalable, il apparaît que le recourant n'a pas sollicité une déduction de CHF 27'175.- dans sa déclaration fiscale 2019 à titre de contributions d'entretien versées, mais de CHF 30'208.- sous le code « 53.10 ». Il est en revanche exact que le recourant a sollicité une déduction à hauteur de CHF 27'175.- pour ce poste dans sa réplique devant le TAPI du 3 août 2021. C'est également ce montant dont il sollicite la déduction à titre de contribution d'entretien dans le cadre de son recours par-devant la chambre de céans.

Le recourant a joint à sa déclaration fiscale un document comportant des tableaux faisant notamment état du détail des contributions d'entretien versées à son ex-épouse, dont le total s'élève à CHF 25'855.-, mais également des « contributions d'entretien C_____ (restaurant scolaire, camp scolaire et foot) » à hauteur de CHF 1'633.-, des frais d'avocat pour son ex-épouse à hauteur de CHF 1'400.- et des « frais de garde (GIAP + MQC) » pour C_____ à hauteur de CHF 1'046.-. C'est en additionnant les trois premiers montants précités que le recourant est parvenu à la conclusion qu'une déduction à hauteur de CHF 30'208.- (CHF 25'855.- + CHF 1'633.- + CHF 1'400.-) se justifiait sous le code « 53.10 », les frais de garde de C_____ (CHF 1'046.-) devant être déduits en sus sous le code « 59.10 – frais de garde effectifs ». Or, les frais d'avocat de son ex-épouse, qu'il a effectivement été condamné à prendre en charge dans le cadre du jugement du TPI du 11 janvier 2019, ne sauraient être considérés comme une contribution d'entretien au sens des dispositions légales précitées, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'en admettre la déduction à ce titre.

L'AFC-GE, confirmée par le TAPI, a pour sa part retenu un total des contributions d'entretien s'élevant à CHF 31'318.-, sous deux codes motif distincts « 53.10 – pensions, contributions d'entretien versées », respectivement à hauteur de CHF 27'488.- et CHF 3'830.-. Cette position a été confirmée par le TAPI. Cette comptabilisation n'est pas exempte de reproches, dès lors que, d'une

part, l'autorité intimée a retenu les frais de garde de C_____ ainsi que des frais d'assurance-maladie pour B_____ sous ces postes, alors qu'ils auraient dû l'être sous les codes « 59.10 – frais de garde effectifs » et « 52.21 – assurance-maladie ». Cela étant, cela n'enlève rien au fait que les montants y relatifs − CHF 1'046.- et CHF 2'784.- − ont bel et bien été pris en compte et déduits des revenus du recourant. D'autre part, en sus du montant de CHF 25'855.- que l'AFC-GE considère comme étant le montant des contributions d'entretien versées par le recourant en mains de son ex-épouse pour son propre compte et celui de leurs enfants (montant ressortant eu demeurant du tableau produit par le recourant à l'appui de sa déclaration fiscale), l'AFC-GE a pris en compte la somme de CHF 1'633.-, présentée par le recourant comme constituant notamment des frais de restaurant scolaire et de cotisation annuelle pour le club de football de C_____. Ces différents éléments ne constituent toutefois pas des contributions d'entretien, ni même des frais de garde, dont la déduction pouvait être sollicitée.

Il ressort des relevés bancaires que le recourant a produits lors du dépôt de sa déclaration fiscale que le montant réellement versé durant l'année 2019 par celui-ci à son ex-épouse, pour elle-même et leurs enfants s'élève à CHF 27'175.-. Aucun autre montant ne peut être pris en compte en sus, et en particulier pas la somme de CHF 1'633.- pour les motifs susmentionnés. Il en résulte dès lors une différence de CHF 313.-, prise en compte par erreur par l'AFC-GE en faveur du recourant, laquelle ne fera toutefois pas l'objet d'une *reformatio in pejus*, au vu notamment du faible montant en jeu. Pour le surplus, l'AFC-GE a effectivement pris en compte la déduction pour les frais de garde effectifs de C_____ (CHF 1'046.-) et les frais d'assurance-maladie de B_____ (CHF 2'784.-), même si ces éléments ont été comptabilisés sous le mauvais code motif comme susmentionné. Ces éléments, admis par l'AFC-GE, ne seront dès lors pas rediscutés.

Les déductions prises en compte par l'AFC-GE doivent dès lors être confirmées.

b. Le recourant sollicite par ailleurs la déduction de deux demi-charges de famille pour l'ICC et de la répartition par moitié de la déduction pour enfant pour l'IFD, ainsi que l'application du barème privilégié et du splitting en sa faveur.

Contrairement à ce que prétend le recourant, la taxation effectuée par l'AFC-GE, confirmée par le TAPI, est conforme, pour l'IFD, tant aux art. 35 et 36 LIFD qu'à la circulaire n° 30.

Il est incontesté que le recourant partage à part égale la garde et l'autorité parentale sur ses deux enfants. Si le jugement sur MPUC relève que le recourant subvient à l'intégralité de l'entretien de ses enfants sur le plan financier, il n'en demeure pas moins qu'il a été condamné, dans le cadre de ce même jugement, à verser une contribution d'entretien pour ses enfants, en main de la mère de ceux-

ci. Dès lors, le recourant peut déduire de son revenu imposable le montant total des contributions d'entretien, mais ne pourra pas se prévaloir d'une autre forme d'abattement. C'est la mère des enfants qui bénéficie ainsi, pour l'IFD, du barème parental et de la déduction sociale, étant relevé qu'il ne se trouve précisément pas dans le cas de l'exception visée par l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, qui permet de répartir la déduction pour enfant par moitié lorsque les parents sont imposés séparément, qu'ils exercent l'autorité parentale en commun et qu'ils ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant.

Sur le plan de l'ICC, la chambre de céans considère que le même raisonnement s'applique en l'espèce. S'il est vrai que dans l'arrêt 2C_380/2020 précité mentionné par le recourant, le Tribunal fédéral a relevé que l'art. 39 LIPP ne semblait pas prévoir d'exception au partage de la déduction sociale lorsque les parents étaient séparés, contrairement à ce qui prévalait dans la LIFD (consid. 5.3), notre Haute Cour a renvoyé le dossier à l'autorité précédente sur ce point, de sorte qu'il ne saurait être retenu qu'elle aurait véritablement tranché cette question. La chambre de céans a pour sa part déjà considéré que même si la précision figurant à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD n'avait pas été reprise par le législateur cantonal à l'art. 39 al. 1 LIPP, la volonté de l'autorité fiscale était d'interpréter ces deux dispositions de façon similaire concernant la notion de « parent qui assure l'entretien de l'enfant », en excluant la possibilité pour le contribuable de bénéficier d'une déduction lorsqu'il déduit déjà une pension. Une telle interprétation du texte légal, qui n'en contredisait pas la lettre, était par ailleurs conforme au principe d'harmonisation verticale découlant de l'art. 129 Cst., ainsi que la jurisprudence l'admet en préconisant du reste une telle démarche (ATA/308/2014 du 29 avril 2014 consid. 10 et les références citées ; ATA/272/2014 du 15 avril 2014 consid. 10c). Enfin, dès lors que la jurisprudence a plusieurs fois confirmé que c'est celui qui reçoit la pension alimentaire qui, sur le plan fiscal, assure l'entretien de l'enfant (notamment ATF 133 II 305 consid. 6.5), il ne saurait être retenu dans le cas d'espèce que les enfants sont « à la charge de plusieurs contribuables » au sens de l'art. 39 al. 1 let. b LIPP comme le relève le recourant. C'est donc à raison que l'AFC-GE lui a refusé le splitting ainsi que la déduction des demi-charges de famille.

Il est vrai que les principes ressortant notamment de la circulaire n° 30 et de l'information n° 2/2011, dont l'application a été confirmée à de nombreuses reprises par les tribunaux, impliquent un certain schématisme, en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer. Cela étant, le Tribunal fédéral a toutefois confirmé que, de manière générale, cela était compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst., dont celui de l'imposition selon la capacité économique. La situation du recourant est particulière, en ce sens qu'en sus des contributions d'entretien qu'il verse pour ses enfants, il s'acquitte également de toutes les charges les concernant par des paiements directs, à l'exception de celles réglées par son ex-épouse au moyen des contributions d'entretien perçues. Ce

dernier n'allègue ni ne prouve toutefois que la réglementation et les principes contenues dans les directives précitées aboutiraient de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard des contribuables dans sa situation. Le recourant ne saurait par ailleurs se plaindre d'une inégalité de traitement par rapport à des couples ayant rédigé un accord sans mentionner explicitement que les enfants étaient les bénéficiaires des pensions versées à l'un des parents, dès lors que la loi, à tout le moins la LIFD, et la jurisprudence établissent précisément un traitement différent en fonction du fait qu'une contribution d'entretien soit ou non versée.

S'agissant de l'arrêt 2C_380/2020 précité auquel se réfère le recourant, il n'est pas de nature à apporter un regard différent sur le cas d'espèce, dès lors que le Tribunal fédéral a retenu dans cette affaire qu'il n'y avait pas lieu de constater l'existence d'une contribution d'entretien versée par un parent à l'autre parent. Cette situation diffère dès lors du présent cas dans lequel il ne saurait être contesté que le recourant verse une contribution d'entretien pour ses enfants en main de leur mère.

Enfin, comme relevé à juste titre par le TAPI, le fait que le montant des déductions sociales pour enfant, respectivement des charges de famille, dépassent la somme que la mère de ses enfants perçoit effectivement à titre de contribution d'entretien n'est pas de nature à modifier ce qui précède. La doctrine rappelle que par déductions sociales, on entend celles qui ne tiennent pas compte des dépenses effectives, mais du statut social du contribuable et de son influence sur sa capacité contributive (Christine JAQUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'IFD, 2ème éd., 2017, ad. art. 35, n. 3). Les déductions sociales pour enfant, respectivement les charges de famille ne sauraient dès lors être influencées et consenties en fonction des revenus et dépenses des contribuables.

La question pourrait tout au plus être posée différemment, notamment au regard du principe de la capacité contributive, si la contribution d'entretien représentait une partie insignifiante des charges relatives aux enfants. Tel n'est toutefois pas le cas en l'espèce dès lors que la contribution d'entretien mensuelle pour les deux enfants de CHF 1'300.- (2 x CHF 650.-) représente un tout petit peu plus de la moitié des charges relatives aux enfants de CHF 2'550.- (CHF 1'450.- pour B_____ et CHF 1'100.- pour C_____).

Le refus d'attribuer les demi-charges de famille et déductions pour enfant au recourant, ainsi que le barème privilégié et le splitting, sera ainsi confirmé.

11) Le recourant sollicite, dans le cadre de sa réplique par devant la chambre de céans, que seule la contribution d'entretien versée en faveur de son épouse, à hauteur de CHF 11'995.-, soit prise en compte, afin qu'il puisse bénéficier de deux

demi-charges de famille et déduction sociale pour enfant ainsi que de l'attribution du barème familial et du splitting en sa faveur.

La question de la recevabilité de cette conclusion prise de la réplique pourrait se poser, les nouvelles conclusions n'étant pas admises à ce stade (ATA/1270/2021 du 23 novembre 2021 consid. 2 ; ATA/434/2021 du 20 avril 2021 consid. 1b), étant toutefois relevé que celle-ci pourrait apparaître comme une diminution de ses prétentions initiales. Cette question souffrira toutefois de demeurer indécise.

Même à admettre la recevabilité de cette conclusion, le recourant ne saurait être admis à se prévaloir d'une situation qui n'est pas conforme à la réalité. En effet, l'intéressé a bel et bien versé des contributions d'entretien en faveur de ses enfants durant l'année 2019, ce qu'il ne conteste d'ailleurs pas. La doctrine considère également, à la question de savoir si le texte de la seconde phrase de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD implique la possibilité de choisir entre solliciter la déduction de la pension ou faire valoir la moitié de la déduction, que le statut créé par l'existence de pension l'emporte et que la règlementation légale lie le contribuable, lequel ne saurait choisir librement le correctif que lui offrirait le dégrèvement d'impôt le plus important (Christine JAQUES op. cit., ad. art. 35, n. 11). Cela poserait également problème sous l'angle du principe de correspondance, dès lors que lesdites contributions ont été imposées dans le cadre de la taxation de la mère des enfants.

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe (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 25 octobre 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 septembre 2021 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 500.- ;

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 : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :