

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2213/2024-ICCIFD

ATA/1265/2025

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 11 novembre 2025**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

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

**recourante**

représentée par Mes Aurélien BARAKAT et Adrien SCHNEEBERGER,  
avocats

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**intimées**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
3 mars 2025 (JTAPI/221/2025)**

---

## EN FAIT

- A.**
- a.** A\_\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable) a été liée par un partenariat enregistré avec B\_\_\_\_\_ à compter du 22 août 2014.
  - b.** Le 22 août 2017, B\_\_\_\_\_ a donné naissance à un fils, C\_\_\_\_\_.
  - c.** Le 12 novembre 2021, les partenaires ont déposé une requête commune en dissolution de leur partenariat. Celui-ci a été dissous par jugement du Tribunal de première instance (ci-après : TPI) du 18 janvier 2022, qui a notamment ratifié leur requête comme valant convention de dissolution (ci-après : la convention) et donné acte aux parties de ce qu'elles avaient renoncé réciproquement à toute contribution d'entretien post-dissolution partenariat enregistré. Le dispositif du jugement ne contient aucune précision quant à l'autorité parentale.
  - d.** Par décision du 25 janvier 2024, à la suite d'une requête déposée le 22 août 2020 par A\_\_\_\_\_, l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : l'OCPM) a prononcé l'adoption de C\_\_\_\_\_ par la précitée, sans que les liens de filiation avec B\_\_\_\_\_ ne soient rompus.
- B.**
- a.** Dans sa déclaration fiscale 2021, la contribuable a fait valoir en déduction une charge de famille pour C\_\_\_\_\_.
  - b.** Par bordereaux datés du 16 juin 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) l'a taxée pour l'année 2021 sans lui octroyer le barème réduit (en impôt fédéral direct [ci-après : IFD]), ni le *splitting* (en impôt cantonal et communal [ci-après : ICC]). En revanche, elle lui a accordé une demi-charge de famille.
  - c.** Le 12 juillet 2022, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces taxations.  
  
À teneur de la convention, il avait été convenu d'une garde partagée de C\_\_\_\_\_ sans versement d'une contribution d'entretien. Par ailleurs, elle s'en occupait plus que B\_\_\_\_\_. Le barème parental et le *splitting* devaient lui être accordés, étant donné que son revenu était moins élevé que celui de son ex-partenaire.
  - d.** Par décisions du 28 mai 2024, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. En l'absence de lien de filiation établi avec C\_\_\_\_\_ au cours de l'année fiscale considérée, le barème réduit, respectivement le *splitting* ne pouvait lui être accordé. La décision de l'OCPM du 25 janvier 2024 ne produisait aucun effet rétroactif. Enfin, même si pour les mêmes raisons, les conditions d'octroi des charges de famille n'étaient pas remplies, elles étaient maintenues à titre exceptionnel.
- C.**
- a.** Par acte du 29 juin 2024, A\_\_\_\_\_ a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) en concluant à l'annulation des bordereaux du 16 juin 2022 et à l'octroi du barème réduit.

Durant la vie commune, les partenaires avaient élevé leur enfant en commun. Elle s'en était occupée depuis sa naissance. Depuis leur séparation, C\_\_\_\_\_ vivait une semaine sur deux chez elle et durant la moitié des vacances. Une garde alternée avait été mise en place avec B\_\_\_\_\_. Elles avaient ouvert un compte bancaire sur lequel étaient versées les allocations familiales.

Dans sa décision du 25 janvier 2024, l'OCPM avait acté *de facto* la situation de l'adoption au 22 août 2022. Or, les conditions y relatives devaient être remplies au moment de la demande. Il se révélait dès lors équitable de considérer que l'adoption déployait un effet rétroactif.

En outre, il était incompréhensible que les procédures de réclamation et d'adoption aient duré si longtemps. Son droit à ce qu'une décision soit rendue dans un délai raisonnable n'avait pas été respecté.

Enfin, le principe d'imposition selon la capacité contributive avait été enfreint, car le refus de lui octroyer le barème réduit entraînait des conséquences fiscales très importantes. De 2021 à 2023, le supplément d'impôt à payer excédait CHF 6'000.- par année.

**b.** Dans sa réponse du 1<sup>er</sup> octobre 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En 2021, la filiation de l'intéressée avec C\_\_\_\_\_ n'était pas encore formellement établie, puisque la procédure d'adoption était en cours. En conséquence, elle n'avait pas droit au barème parental, ni au *splitting*, même s'il n'était pas contesté qu'elle s'était effectivement occupée de l'enfant dans la même proportion que la mère biologique. L'adoption ne produisait d'effets qu'à compter de l'entrée en force de la décision.

C'était à tort que la contribuable estimait que la procédure de réclamation avait tardé, car des mesures d'instruction avaient été effectuées. Enfin, s'agissant de la durée de la procédure d'adoption, il aurait appartenu à l'intéressée de recourir pour déni de justice si elle avait estimé que cette procédure prenait trop de temps.

**c.** Par réplique du 1<sup>er</sup> novembre 2024, la contribuable a maintenu son recours.

La convention prévoyait une garde partagée par moitié entre les partenaires. Cependant, elle s'occupait de C\_\_\_\_\_ à raison de 70 % du temps. Elle avait notamment réduit son taux d'activité pour ce faire. Si le partenariat avait été en vigueur au 31 décembre 2021, les partenaires auraient pu bénéficier du barème parental.

C'était à tort que l'AFC-GE considérait qu'en l'absence de lien de filiation avec C\_\_\_\_\_, elle ne pouvait pas bénéficier du barème parental, car la loi ne posait pas comme condition l'existence d'un tel lien. La doctrine exigeait que le contribuable fasse ménage commun avec l'enfant et qu'il en assume l'essentiel de l'entretien. Dès lors qu'elle détenait l'autorité parentale sur C\_\_\_\_\_, que les frais étaient répartis à parts égales et qu'elle assumait dans les faits l'essentiel de la garde de son fils, elle avait droit au barème parental et au *splitting*.

Puisqu'elle disposait du revenu le moins élevé et que les frais relatifs à l'enfant étaient répartis paritairement, par versement sur un compte commun, elle avait droit au barème parental et au *splitting*, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral. Enfin, elle pouvait bénéficier de ces barèmes, étant donné qu'elle avait assumé la garde de son fils la majorité du temps.

**d.** Par jugement du 3 mars 2025, le TAPI a rejeté le recours

Au 31 décembre 2021, jour déterminant pour l'application du barème d'imposition, la contribuable vivait séparée de B\_\_\_\_\_. En effet, le 12 novembre précédent, elles avaient déposé une requête commune en dissolution de leur partenariat enregistré. À cette date, les liens de filiation entre la contribuable et C\_\_\_\_\_ n'étaient pas encore établis, même si la requête d'adoption de ce dernier avait été introduite antérieurement, soit le 22 août 2020. Le fait que les conditions légales de l'adoption devaient être remplies au moment du dépôt de la demande n'y changeait rien, étant donné que la décision n'avait été prononcée par l'OCPM que le 25 janvier 2024 et que, conformément à la jurisprudence, elle ne déployait aucun effet rétroactif. En conséquence, au 31 décembre 2021, C\_\_\_\_\_ ne pouvait être considéré comme le fils de la contribuable mais il devait être assimilé – fiscalement parlant – à un enfant de concubin. Or, selon la jurisprudence, l'enfant d'un concubin ne représentait pas une charge de famille pour la personne qui l'entretenait. Partant, celle-ci n'avait pas droit au *splitting* en application de l'art. 41 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Selon la convention, la recourante ne disposerait de l'autorité parentale sur C\_\_\_\_\_ qu'une fois l'adoption prononcée. Or, cette décision n'avait été rendue qu'en 2024. Dès lors, au 31 décembre 2021, C\_\_\_\_\_ était soumis à l'autorité parentale exclusive de sa mère biologique. En conséquence, A\_\_\_\_\_ ne pouvait pas bénéficier du barème parental.

**D. a.** Par acte du 8 avril 2025, A\_\_\_\_\_ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant principalement à son annulation et à celle des décisions sur réclamation et des décisions de taxation IFD et ICC 2021.

La taxation IFD et ICC 2021 était arbitraire puisqu'elle ne tenait pas compte de situation familiale et économique concrète. Elle vivait une situation de séparation de fait : une procédure de dissolution était engagée, elle exerçait la garde effective essentielle de l'enfant et tous les frais liés à l'enfant étaient partagés à parts égales. Admettre que le prononcé de l'adoption serait nécessaire afin de pouvoir bénéficier du *splitting* revenait à lui faire supporter le délai de traitement de sa demande d'adoption. Un tel résultat heurtait de manière choquante le sentiment de justice et d'équité.

La décision violait également le principe de l'égalité de traitement, puisqu'elle était traitée différemment d'autres contribuables se trouvant dans une situation comparable, qu'il s'agisse de parents divorcés ou séparés assumant majoritairement la garde effective d'un enfant. Elle était ainsi discriminée par rapport à un parent

biologique, puisque le refus d'octroi des avantages fiscaux était uniquement fondé sur le fait que la procédure d'adoption n'était pas achevée.

La décision violait également le principe de la capacité contributive. Il n'était en effet pas contesté qu'elle avait la garde de l'enfant dans une proportion plus élevée (70%) que son ancienne partenaire au revenu plus élevé, de sorte que sa situation économique était plus fortement affectée.

C'était à tort que l'AFC-GE avait conclu qu'à défaut de lien de filiation, elle ne pouvait bénéficier du barème parental en 2021. Il ne s'agissait pas d'un critère déterminant au regard de la loi, laquelle retenait expressément une notion générale en se référant à « un enfant ». Dès lors qu'elle détenait l'autorité parentale, que les frais dans le cadre de la garde étaient répartis à l'identique et qu'elle assumait dans les faits l'essentiel de la garde de l'enfant, elle avait droit à l'application du barème parental au sens du droit fédéral. Elle devait également bénéficier du *splitting* dès lors qu'elle avait réduit son temps de travail et à défaut du versement d'une pension.

**b.** Dans sa réponse du 23 mai 2025, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La recourante se méprenait dans son interprétation du jugement. Il ne ressortait pas du jugement que le défaut de filiation serait l'une des conditions retenues par le TAPI pour la considérer comme inéligible au droit au barème parental/*splitting*. Sur le plan fédéral, c'était bien parce que C\_\_\_\_\_ n'était pas soumis, en décembre 2021, à l'autorité parentale de la recourante, laquelle n'était intervenue légalement qu'en 2024 une fois la décision d'adoption prononcée, qu'elle ne pouvait pas bénéficier du barème parental. Par conséquent, c'était uniquement l'absence d'autorité parentale qui avait conduit le TAPI à lui refuser le barème parental en IFD. Sur le plan cantonal, le TAPI avait retenu que C\_\_\_\_\_ ne pouvait pas être considéré comme le fils de la recourante en 2021, celui-ci devant être assimilé, fiscalement parlant, à un enfant de concubin. Il ne représentait pas une charge de famille, bien que la recourante se prévalait du fait qu'elle l'entretenait. Enfin, les développements de la recourante, qui opposaient les notions de filiation et d'autorité parentale, consistait en un faux débat, dès lors que les droits de la filiation et de l'autorité parentale étaient intrinsèquement liés. En effet, selon la doctrine, l'autorité parentale présuppose un lien de filiation avec l'enfant comme condition nécessaire. Ainsi, constater l'absence de lien de filiation, ce qui était admis par la recourante, revenait par la même à constater l'absence d'autorité parentale.

S'agissant des griefs de violation des principes d'égalité de traitement et d'interdiction de la discrimination, l'AFC-GE a indiqué qu'elle ne traiterait pas différemment un parent biologique sans autorité parentale, de la situation de la recourante en tant que mère d'intention d'un enfant, sans lien de filiation établi, donc sans autorité parentale sur l'enfant. Il était certes compréhensible qu'elle puisse ressentir un sentiment d'injustice, du fait d'avoir gardé et entretenu C\_\_\_\_\_ tout autant que sa mère biologique, sans que cela ne soit reconnu sur le plan fiscal. Néanmoins cela ne permettait pas l'AFC-GE de déroger aux dispositions légales applicables.

Enfin, la problématique centrale du litige trouvait son fondement dans le retard pris par l'autorité civile pour rendre la décision d'adoption. Ce grief n'avait toutefois pas trait à la fiscalité. Il ne lui incombait pas de réparer les conséquences et l'éventuel préjudice engendré pour la recourante sur le plan fiscal.

**c.** Par réplique du 23 juin 2025, la recourante a persisté dans ses conclusions. L'AFC-GE reconnaissait que c'était uniquement en raison de l'absence de lien formel entre elle et son fils que le barème parental/*splitting* lui avait été refusé. Or, l'absence de prise en compte du lien de filiation en cours était purement formaliste et contraire à l'esprit de la loi. Elle était discriminée par rapport à une mère hétérosexuelle se trouvant dans la même situation. De fait, elle exerçait bien une autorité parentale sur son fils avant la décision d'adoption. La convention de dissolution du partenariat prévoyait un partage de la garde et des frais par moitié.

**d.** Sur quoi, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.

## 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 sur la question de savoir si la recourante peut bénéficier du barème parental pour l'année 2021.

### Impôt fédéral direct

**2.1** L'art. 36 al. 2 LIFD prévoit pour l'impôt fédéral direct (ci-après : 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. 2<sup>bis</sup> LIFD, dans sa version applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2021, 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.

Les partenaires enregistrés ont le même statut que des époux (art. 9 al. 1<sup>bis</sup>, 2<sup>e</sup> phr. LIFD). Les barèmes sont déterminés d'après la situation existante à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 40 al. 1 LIFD).

**2.2** Lorsque des époux vivent avec un enfant non commun (ou lorsque des partenaires enregistrés vivent en ménage commun avec l'enfant de l'un d'eux), ils bénéficient du barème parental pour autant que les conditions d'attribution de ce

barème (ménage commun/entretien essentiel) soient remplies par le conjoint (ou le partenaire enregistré) père ou mère de l'enfant, à l'exclusion de l'autre parent de l'enfant ; à défaut, les époux (ou les partenaires enregistrés) bénéficient du barème pour personnes mariées (Christine JAUQUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>e</sup> éd., 2017, n. 33 ad. 36 LIFD).

Le barème parental peut aussi être accordé à des époux ou à une personne seule qui vivent, non pas avec leur enfant mineur ou majeur en formation, mais avec une personne nécessiteuse au sens de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD, qui prévoit une déduction sociale pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit.

Il est exclu d'accorder le barème pour couple à chacun des parents divorcés ou séparés (ATF 133 II 305 consid. 6.8 ; 131 II 553 consid. 3).

**2.3** 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).

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 (concupins) 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).

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).

La LIFD ne donne pas de définition de la notion d'enfant. Elle s'en remet à la réglementation du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) et se fonde, pour ce qui est de la majorité, sur la même limite d'âge que celle fixée par le droit civil. En règle générale, l'existence d'un lien de filiation selon les articles 252 ss CC est aussi une condition dans la LIFD. Pour les époux taxés conjointement, il suffit qu'il existe un lien de filiation avec l'un des époux (ch. 3 p. 41).

**2.4** Selon l'art. 264c CC, une personne peut adopter l'enfant de son partenaire enregistré. L'enfant acquiert le statut juridique d'un enfant du ou des parents adoptifs (art. 267 al. 1 CC). Les liens de filiation ne sont pas rompus à l'égard de la personne avec laquelle le parent adoptif est lié par un partenariat enregistré (art. 267 al. 3 ch. 2 CC). Les conditions de l'adoption doivent être réunies dès le dépôt de la requête (art. 268 al. 2 CC). En principe, l'adoption déploie ses effets dès le moment où elle est prononcée, sous réserve de l'entrée en force (Peter BREITSCHMID, Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I, 7<sup>e</sup> éd. 2022, n. 3 ad art. 267 CC).

L'art. 27a de la loi fédérale sur le partenariat enregistré entre personnes du même sexe du 18 juin 2004 (LPart - RS 211.231) prévoit que lorsqu'un des partenaires a adopté l'enfant mineur de l'autre, les art. 270 à 327c CC relatifs aux effets de la filiation sont applicables par analogie.

Pour les cas de l'adoption de l'enfant du partenaire, que ce soit le conjoint, le partenaire enregistré ou le partenaire de vie, le parent adoptant acquiert l'autorité parentale qu'il exerce conjointement avec l'autre parent. L'exercice conjoint de l'autorité parentale n'est pas lié à l'état civil des parents mais « découle de la nature plénière de l'adoption » (art. 267 al. 1 et art. 297 CC). Le parent biologique qui donne son accord à l'adoption de son enfant par le partenaire dont il partage la vie consent au partage de l'autorité parentale (Marie-Bernadette SCHOENENBERGER, Commentaire romand du Code civil I, 2<sup>e</sup> éd. 2023, n. 8 ad art. 267 CC).

**2.5** En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de

la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3).

**2.6** La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation, mais s'inspire d'un pluralisme pragmatique pour rechercher le sens véritable de la norme ; il ne se fonde sur la compréhension littérale du texte que s'il en découle sans ambiguïté une solution matériellement juste (ATF 147 V 35 consid. 7.1 ; 146 II 111 consid. 2.3.2 ; 146 IV 249 consid. 1.3).

Une ordonnance administrative, comme la circulaire n° 30, n'a pas force de loi. Le juge peut ainsi s'en écarter s'il l'estime contraire à la loi ou à l'ordonnance ; en revanche, il en tient compte dans la mesure où elle permet une application correcte des dispositions légales dans un cas d'espèce (ATF 146 II 321 consid. 4.3 ; 142 II 182 consid. 2.3.2).

**2.7** En l'occurrence, il n'est pas contesté qu'au 31 décembre 2021, moment déterminant pour l'application du barème d'imposition, l'adoption de C\_\_\_\_\_ par la recourante n'avait pas encore été prononcée. Il n'est pas non plus remis en cause qu'à ce moment-là, la recourante ne vivait plus en ménage commun avec sa partenaire et que, selon la convention de dissolution, il avait été convenu d'une garde partagée sans versement d'une contribution d'entretien.

Le TAPI a considéré que dès lors que la recourante ne disposait pas de l'autorité parentale sur C\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2021, elle ne pouvait pas bénéficier du barème parental. Sur ce point, la juridiction précédente s'écarte du raisonnement de l'autorité intimée, qui, dans sa décision sur réclamation, avait retenu, comme critère déterminant, l'existence d'un lien de filiation.

De l'avis de la recourante, l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD ne pose pas directement l'obligation de filiation. Est en revanche déterminant le fait qu'un contribuable d'une famille séparée a un enfant à charge, sur lequel il détient l'autorité parentale, et en assume l'essentiel de l'entretien. Le seul critère serait ainsi celui de l'autorité parentale, et non l'existence d'un lien de filiation.

Pour trancher entre les positions des parties, il convient d'interpréter la notion d'enfants au sens de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD.

Cette disposition se réfère 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. La question se pose donc de savoir si, comme le retient l'AFC-GE, le terme « enfants » comprend uniquement les enfants biologiques et les enfants adoptifs, à l'exclusion des enfants qui n'ont pas de lien de filiation avec les contribuables. Comme le retient la circulaire, la LIFD ne donne pas de définition de la notion d'enfant. La circulaire précise toutefois qu'en règle générale, l'existence d'un lien de filiation selon les art. 252ss CC est aussi une condition dans la LIFD. Contrairement à ce que soutient la recourante, une telle interprétation de la notion d'enfant apparaît conforme à la lecture et à l'esprit de la loi. Elle est en effet confirmée par le fait que l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD, à l'instar de l'art. 35 al. 1 LIFD concernant les déductions sociales pour enfants, distingue la situation des enfants de celle des personnes nécessiteuses. Or, la circulaire prévoit sans ambiguïté que la déduction pour enfants au sens de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD ne peut être demandée qu'à la condition qu'il existe un lien de filiation. À défaut d'un tel lien entre l'enfant et le contribuable, la situation de ce dernier s'examine exclusivement sous l'angle de la déduction pour personne nécessiteuse (cf. également arrêt du Tribunal fédéral 2C\_421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 3.1 concernant la situation d'un contribuable subvenant à l'entretien des trois enfants de sa concubine). Ainsi, la notion d'enfant de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD ne vise que les enfants biologiques ou adoptifs. Aucune raison ne justifie de traiter différemment la notion d'enfant prévue à l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD, étant rappelé que la notion de « personne nécessiteuse » prévue dans cette disposition correspond, selon la doctrine, à celle de « personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative » de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD. Une telle lecture de la loi apparaît, au demeurant, confirmée par le fait que, dans la situation de parents séparés, divorcés ou non mariés ayant chacun leur propre ménage, la condition selon laquelle le contribuable doit assumer pour essentiel l'entretien de l'enfant est intrinsèquement liée à la question de l'autorité parentale. Cela ressort tant de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 143 I 321 consid. 6.4 ; 141 II 338 consid. 3-7) que de la circulaire précitée. Or, comme le relève l'autorité intimée, l'autorité parentale présuppose un lien de filiation avec l'enfant comme condition nécessaire (Michelle COTTIER, in Commentaire romand Code civil I, 2<sup>e</sup> éd. 2023, n. 12 *ad* art. 296 CC). Il s'ensuit que seuls les parents disposant d'un lien de filiation avec les « enfants » au sens de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD peuvent bénéficier du barème parental.

Ainsi, en l'absence d'un tel lien avec C\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2021, la recourante ne pouvait prétendre au barème parental de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD. C'est le lieu de préciser qu'elle ne pouvait pas non plus bénéficier du barème parental en raison d'un ménage commun avec une personne nécessiteuse, puisqu'il est exclu d'accorder le barème pour couple à chacun des parents séparés (cf. *supra* consid. 2.2). Contrairement à ce que soutient la recourante, une telle solution

n'apparaît nullement formaliste, mais consiste en une simple application du droit, étant rappelé l'importance particulière du principe de la légalité en droit fiscal.

Au vu de ce résultat, il n'est pas nécessaire de déterminer si, comme le retient la juridiction précédente, l'octroi du barème parental implique nécessairement l'attribution de l'autorité parentale. La chambre de céans se limitera à préciser sur ce point qu'au moment déterminant, soit au 31 décembre 2021, la recourante ne disposait pas de l'autorité parentale. Cela résulte tant de l'application de l'art. 264c CC que de la requête commune en dissolution du partenariat, signée par la recourante et son ancienne partenaire. C'est partant à bon droit que l'AFC-GE, puis le TAPI, ont nié le droit de la recourante à l'octroi du barème parental.

### **Impôt cantonal et communal**

#### **3. Reste à examiner si la recourante peut bénéficier du « *splitting* ».**

**3.1** 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.

L'art. 41 al. 3 LIPP a une teneur pratiquement identique à celle de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD, selon lequel le barème pour époux en ménage commun 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_652/2022 du 24 mai 2023 consid. 3.1).

Les partenaires enregistrés ont le même statut que des époux (art. 8 al. 2, 2<sup>e</sup> phr. LIPP). Les barèmes sont déterminés d'après la situation existante à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement, la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 61 al. 1 et 65 al. 1 LIPP).

Les cantons sont compétents s'agissant du barème (cf. art. 1 al. 3 LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 5.2) et le droit fédéral (cf. art. 9 al. 4 LHID) laisse une marge de manœuvre au législateur cantonal dans la mise en place des déductions sociales, qui relèvent donc du droit cantonal autonome (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 5.2 et 6.2). L'art. 9 al. 4 LHID n'interdit toutefois pas au législateur cantonal de prévoir des dispositions semblables à celles du droit fédéral, de sorte qu'elles peuvent être interprétées de la même manière.

**3.2** L'information n° 2/2011 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.

**3.3** En l'espèce, dans la mesure où l'art. 41 al. 3 LIPP a une teneur pratiquement identique à celle de l'art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD, la disposition cantonale peut s'interpréter de la même manière qu'en matière d'impôt fédéral direct. L'art. 9 al. 4 LHID n'interdit pas au législateur cantonal de prévoir des dispositions semblables à celles du droit fédéral, de sorte qu'elles peuvent être interprétées de la même manière. Ainsi, le « *splitting* » ne peut être octroyé à la contribuable qu'à la condition qu'il existe un lien de filiation avec l'enfant. Or, au moment déterminant, tel n'était pas le cas en l'espèce, comme on l'a vu. C'est partant à raison que l'AFC-GE, puis le TAPI, ont nié le droit de la recourante à l'application du « *splitting* ».

- 4.** La recourante se plaint d'une atteinte à sa capacité contributive et d'une violation de l'égalité de traitement. Elle fait valoir que l'autorité fiscale n'a pas tenu compte du fait qu'elle assumait en pratique une majorité des soins et de garde de l'enfant. La position du fisc créait ainsi une inégalité de traitement par rapport à d'autres contribuables se trouvant dans une situation comparable, qu'il s'agisse de parents séparés ou divorcés assumant majoritairement la garde effective d'un enfant. Elle se plaint également d'être discriminée par rapport à un parent biologique.

**4.1** En matière fiscale, le principe d'égalité de l'art. 8 al. 1 Cst. est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique: les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles (ATF 141 II 338 consid. 3.2). Aux termes de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 144 II 313 consid. 6.1; 142 II 197 consid. 6.1 et les références). Un certain schématisme est admissible (ATF 141 II 338 consid. 4.5), à condition qu'il n'aboutisse pas à créer des solutions systématiquement inégalitaires (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_501/2023 du 21 octobre 2024 consid. 8.1 et la référence).

**4.2** On ne peut pas décider sur la base de critères formels si une loi fiscale satisfait aux exigences constitutionnelles précitées, car cette question dépend de celle de savoir si la loi est juste. La réponse à cette question évolue avec les circonstances politiques, sociales et économiques (ATF 140 II 157 consid. 7.2 et les références). C'est par conséquent, du point de vue démocratique, au législateur fiscal (art. 127 al. 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (sur ces questions, voir ATF 147 I 16 consid. 4.2.4 et les références).

**4.3** 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).

**4.4** En l'occurrence, le législateur, tant fédéral que cantonal, a fait usage de ces principes constitutionnels en édictant les art. 36 al. 2<sup>bis</sup> LIFD et 41 LIPP et en

précisant à quelles conditions le contribuable pouvait bénéficier d'un barème parental/*splitting*. Il n'y a par conséquent pas lieu de s'écarter de la condition de l'existence d'un lien de filiation.

S'ajoute à cela que, comme l'a rappelé le TAPI, la réglementation en matière de barème parental 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. 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. Les barèmes différenciés prévus par le droit fédéral sont autant d'ajustements légaux de la charge fiscale qui montrent que le législateur a distingué les catégories de contribuables en fonction de leur capacité économique, de façon à établir entre elles et sous cet angle une certaine égalité de traitement. Les possibilités de comparer les différentes situations restent ainsi limitées (ATF 141 II 338 consid. 4.5 ; 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).

Or, la recourante ne parvient pas à démontrer que la réglementation en cause aboutit de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables. En tant qu'elle dénonce le fait que le refus de lui appliquer le barème parental/*splitting* ne serait dû qu'à la lenteur de la procédure d'adoption, elle n'établit pas que la solution adoptée par le législateur, compte tenu de la généralité des autres déductions et avantages prévus par la loi, aboutirait à créer des solutions systématiquement inégalitaires au détriment des mères d'intention d'un enfant dans le contexte d'une dissolution d'un partenariat enregistré. On précisera que la situation ne serait pas différente en cas d'adoption des enfants du conjoint après séparation d'un couple hétérosexuel. La recourante ne subit, enfin, aucune différence de traitement par rapport à un contribuable séparé ou divorcé s'occupant d'un enfant avec lequel il n'a pas de lien de filiation, quel que soit la situation du couple (partenariat enregistré, mariage ou concubinat).

Le grief tiré de la violation de l'égalité de traitement et de la capacité contributive doit partant être rejeté.

Le recours sera donc rejeté.

5. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 87 al. 1 LPA) 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 8 avril 2025 par A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 mars 2025 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 700.- ;

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 de la recourante ou de son mandataire ; il doit être adressé, s'il est formé avant le 1<sup>er</sup> janvier 2023 au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, s'il est formé après le 1<sup>er</sup> janvier 2023 au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Mes Aurélien BARAKAT et Adrien SCHNEEBERGER, avocats de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Jean-Marc VERNIORY, président, Florence KRAUSKOPF, Eleanor McGREGOR, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. SCHEFFRE

le président siégeant :

J.-M. VERNIORY

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :