RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2286/2020-ICCIFD **ATA/1288/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 novembre 2021

4ème section

dans la cause

M. A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 mars 2021 (JTAPI/314/2021)

EN FAIT

1) M. A_____, contribuable domicilié à Genève, a épousé Mme A_____, née B_____, en 1992.

Trois enfants sont issus de leur union : C_____, D_____ et E_____, nés respectivement les _____ 1993, _____ 1995 et _____ 1998.

2) Par jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale du 24 septembre 2012, le Tribunal civil de première instance (ci-après : TPI) a autorisé les époux à vivre séparés, a attribué à Mme A_____ la jouissance exclusive du domicile conjugal et a attribué aux parents la garde partagée de E_____ et D_____, à raison d'une semaine chez chacun des parents et la moitié des vacances scolaires. Il a par ailleurs donné acte aux parties de ce que le père prendrait en charge les primes d'assurance-maladie des enfants et que la mère prendrait en charge les frais ordinaires, y compris les frais de relevé de E_____, moyennant quoi la rente AI en sa faveur lui était versée. M. A_____ et Mme A_____ partageraient par moitié les frais extraordinaires de E_____.

3) Par jugement de divorce du 18 février 2014, le TPI a notamment maintenu l'autorité parentale commune et la garde partagée de E_____, à raison d'une semaine sur deux et pendant la moitié des vacances scolaires chez chacun des parents, et a condamné M. A_____ à verser des contributions d'entretien mensuelles pour D_____ et E_____ de respectivement CHF 1'065.- et CHF 300.-, à charge de Mme A_____ de payer tous les frais ordinaires de ces derniers.
M. A_____ devait également prendre en charge l'intégralité des frais extraordinaires de D_____ et E_____. Il l'a par ailleurs condamné à verser des contributions post-divorce à son ex-épouse.

4) Par arrêt du 6 mars 2015, la chambre civile de la Cour de justice a modifié le jugement précité en ce sens que M. A_____ a été condamné à verser à D_____ la somme de CHF 1'869.-, en sus des allocations familiales qu'il devait lui rétrocéder pour son entretien jusqu'à la fin de ses études, à verser en main de Mme A_____ la somme de CHF 1'230.-, allocations familiales non comprises, pour l'entretien de E_____ jusqu'à sa majorité, à charge de Mme A_____ de payer tous les frais ordinaires de ce dernier. M. A_____ a également été condamné à verser une contribution d'entretien à son ex-épouse (CHF 1'200.- par mois).

5) Selon le registre « Calvin » de l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : OCPM), C_____ et D_____ étaient domiciliés à l'adresse de leur mère jusqu'au 31 décembre 2018, et, depuis lors, à celle de leur père. E_____ a quant à lui toujours été domicilié chez sa mère.

6) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2017, M. A_____ a notamment sollicité l'application du barème d'imposition réduit (splitting).

Il a exposé être le parent avec le salaire le plus élevé et qui contribuait majoritairement à l'entretien de ses enfants. La situation réelle, et non pas l'adresse du domicile officiel, était le critère d'attribution de ce barème. Les enfants devaient donc être considérés comme faisant ménage commun avec lui, puisqu'ils passaient 50 % de leur temps chez lui et 50 % chez leur mère.

7) Par bordereaux des 21 janvier 2019 pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé M. A_____ en appliquant le barème ordinaire. Elle lui a notamment accordé deux demi charges de famille, ainsi que des déductions pour assurance-maladie, pour assurance-accident et pour frais médicaux concernant ses enfants.

8) Le 11 février 2019, M. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux.

Depuis 2013, ses enfants étaient domiciliés chez lui au _____, rue F_____, _____ G_____, de sorte qu'il devait bénéficier du barème réduit.

Étaient joints les « certificats de domicile pour confédérés » pour C_____ et D_____, établis par l'OCPM le 21 janvier 2019, indiquant que ces derniers habitaient à l'adresse susmentionnée.

9) Par courrier du 8 mars 2019, l'AFC-GE a demandé M. A_____ de lui remettre :

- des attestations établies par C_____ et D_____, indiquant les modalités de leur garde dès leur majorité et leur domicile effectif en 2017, lesquelles devaient être cosignées par les deux parents ;

- des courriers adressés en 2017 à C_____ et D_____ à l'adresse de leur père ;

- son bail à loyer.

10) Par courrier du 9 avril 2019, M. A_____ a relevé que toute demande concernant la mère de ses enfants devait être adressée à celle-ci directement. Il produisait en annexe :

- une attestation du 12 mai 2019 signée par C_____ et D_____, indiquant qu'ils étaient domiciliés chez lui en 2017 et qu'ils avaient fait l'objet d'une garde alternée depuis la séparation de leurs parents, et ce depuis leur majorité également ;

- son bail à loyer relatif à un appartement de 4,5 pièces ;

- une facture du 9 février 2017 que l'Université de Genève avait adressée à D_____ à l'adresse _____, rue F_____, _____ G_____ ;

- une « communication des primes 2018 » que l'assurance-maladie de C_____ avait envoyée à celui-ci, le 9 octobre 2017, à cette même adresse.

11) Par décision du 29 juin 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de M. A_____ du 11 février 2019, tant pour l'ICC que pour l'FD.

Selon le registre de l'OCPM, à la date déterminante du 31 décembre 2016 (recte : 2017), les enfants étaient domiciliés chez leur mère. C'était donc bien cette dernière qui était présumée être la personne contribuant pour l'essentiel à l'entretien des enfants dès lors qu'elle faisait ménage commun avec eux. Elle seule pouvait donc bénéficier du splitting (ICC) et du barème parental (IFD).

Le fait que ses enfants ne soient pas domiciliés à son adresse et qu'il continue à leur verser une contribution après leur majorité signifiait clairement qu'il ne pouvait pas être le parent bénéficiant du splitting et du barème réduit. La question de savoir qui de lui ou de son ex-épouse bénéficiait du revenu le plus élevé était sans aucune influence dans cette décision. Ce dernier critère n'intervenait que dans le cas d'une garde alternée sur des enfants mineurs et sans versement d'une pension alimentaire, ce qui ne correspondait pas à sa situation.

En cas de versement d'une pension alimentaire, le parent qui en était bénéficiaire était dans tous les cas celui mis au bénéfice du splitting, et ce même lorsque le jugement civil prévoyait une garde alternée. L'autre parent était alors imposé au barème ordinaire mais pouvait déduire les pensions versées jusqu'à la majorité de l'enfant. Telle était d'ailleurs sa situation jusqu'à l'année 2015.

Dès l'année 2017, tous ses enfants étaient majeurs, de sorte qu'il n'y avait plus de garde alternée ou de déduction de pension alimentaire. Ce n'était toutefois pas pour autant que le splitting pouvait lui être accordé, dès lors qu'il ne remplissait pas les conditions exigées par la jurisprudence et les directives applicables, en particulier celle de vivre en ménage commun avec ses enfants majeurs en formation.

12) Par acte du 29 juillet 2019, M. A_____ a interjeté recours contre cette décision par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à l'octroi du splitting.

Dès lors que l'OCPM considérait que les enfants étaient domiciliés chez lui, l'AFC-GE devait le faire également, aucune base légale ne permettant de dire le contraire. L'AFC-GE liait le domicile et la contribution d'entretien, mais ne fournissait aucune base légale permettant de le faire. Il contribuait majoritairement à leur entretien. C'était en effet lui qui payait leur écolage, leur prime d'assurance-maladie, leurs frais médicaux, leurs frais de repas de midi pris hors domicile, leurs

frais de téléphone, leurs vacances, leurs fournitures scolaires, comme en attestaient les factures remises.

Le fait qu'il versait une pension alimentaire ne devait pas intervenir dans la décision dès lors que cette dernière « n'intervient pas après la majorité ». L'AFC-GE n'apportait d'ailleurs aucune base légale permettant de lier ces deux choses.

Étaient notamment joints des factures pour les primes d'assurance-maladie (base et complémentaire) de janvier à mars 2017 de D_____ et C_____, lesquelles s'élèvent respectivement à CHF 1251.90 et CHF 1'059.-. ainsi que le contrat établi le 12 décembre 2016 au nom de D_____ (avec pour adresse celle de son père) pour un abonnement téléphonique mobile chez Salt.

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

Le domicile figurant sur les certificats de domicile pour confédérés était celui des intéressés au moment du dépôt des papiers (certificats d'état civil), ce qui coïncidait d'ailleurs avec la date de majorité de C_____ et D_____. Selon le registre de l'OCPM, ces derniers étaient domiciliés chez leur mère jusqu'au 31 décembre 2018. C'est cette adresse officielle qui faisait foi. L'attestation signée par C_____ et D_____ selon laquelle ils étaient domiciliés chez leur père en 2017 était à prendre avec précaution. Selon les renseignements obtenus par l'OCPM, D_____ avait annoncé son changement d'adresse de domicile (à l'adresse de M. A_____) le 31 décembre 2018 en demandant un effet rétroactif au 1er janvier 2011. C_____ avait indiqué être domicilié chez sa mère dans sa déclaration fiscale 2017.

Il n'était pas contesté qu'en 2017, M. A_____ avait pourvu à l'entretien de ses enfants. Seule était déterminante la question de savoir si, au 31 décembre de cette année, ces derniers faisaient ménage commun avec lui. En effet, au sens de la loi, c'était le parent hébergeant et vouant ses soins à son enfant majeur, vivant en ménage commun avec lui, qui était considéré comme assumant pour l'essentiel son entretien et qui bénéficiait du barème parental. En l'occurrence, M. A_____ n'était pas parvenu à démontrer, à satisfaction de droit, les faits qu'il alléguait. Dès lors que ses enfants ne vivaient pas en ménage commun avec lui au 31 décembre 2017, il devait être imposé selon le barème ordinaire.

Étaient notamment jointes, sous couvert du secret fiscal, la demande de changement de domicile datée du 31 décembre 2018 que D_____ avait adressée à l'OCPM, la copie de la déclaration fiscale 2017 de C_____ (imprimée le 29 octobre 2018) indiquant pour adresse celle de sa mère et que cette adresse n'avait pas changé au 31 décembre de cette année et une fiche de salaire de ce

dernier pour décembre 2017, datée du 31 décembre 2017, indiquant pour adresse celle de sa mère.

14) Dans sa réplique, M. A_____ a persisté dans son recours.

L'Information n° 2/2011 du 16 février 2011 de l'AFC-GE (ci-après : l'information n° 2/2011) indiquait que dans le cas de parents avec des enfants majeurs, le splitting était accordé au parent qui vivait en ménage commun avec l'enfant et qui en assurait, de ce fait, pour l'essentiel l'entretien. S'agissant de la notion de « ménage commun », il y était précisé que l'adresse officielle au 31 décembre de l'année fiscale en cause, telle qu'enregistrée auprès de l'OCPM, faisait foi.

L'AFC-GE reconnaissait que l'attestation de domicile de D_____ et C_____ indiquait qu'ils faisaient ménage commun avec lui « depuis l'année 2011 ». Ce document était émis par l'OCPM et si l'AFC-GE le contestait ainsi que son effet rétroactif, elle devait s'adresser à ce dernier et, en attendant une « éventuelle correction », lui accorder le splitting. Elle ne pouvait pas sans base légale contester et ne pas appliquer une « décision » d'un office cantonal.

La demande de modification du domicile faite auprès de l'OCPM par ses enfants prouvait qu'il faisait ménage commun avec eux, ce qu'attestaient les courriers et copies de paiements qu'il avait fournis avec son recours. L'AFC-GE devait « recourir » contre ses enfants si elle contestait « leur demande de modification du domicile, mais ne pouvait pas contester leur décision (approuvée par l'OCPM) quant au domicile et considérer que ceci n'[était] pas une preuve ».

Comme l'AFC-GE reconnaissait qu'il pourvoyait à l'entretien de ses enfants, cette situation devait également être reconnue pour « l'application du splitting en plus du ménage commun ».

Pour ces motifs, le splitting devait lui être accordé de manière rétroactive depuis l'année 2011.

15) Dans sa duplique, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

16) a. Lors de l'audience de comparution personnelle des parties du 22 décembre 2020, M. A_____ a notamment expliqué que dès la séparation d'avec son ex-épouse en 2010, leurs enfants D_____ et C_____ avaient toujours vécu une semaine sur deux en alternance chez elle et chez lui. Ce système n'avait connu aucun changement particulier jusqu'en 2017 inclus. Il avait toujours veillé à ce que cette alternance soit respectée. Cette alternance avait également concerné E_____. Les vacances n'avaient pas fait l'objet d'une réglementation particulière mais il pensait que ses enfants étaient partis plus fréquemment avec lui qu'avec leur mère. Il avait constaté par ailleurs que l'AFC-GE ne contestait pas le fait qu'il avait assumé la part la plus importante de l'entretien de ses garçons, ce qui

découlait selon sa lecture des derniers échanges qu'il avait eus avec cette dernière. Concernant les allocations familiales, c'était alternativement sa femme et lui, suivant les périodes, qui les avaient perçues, mais elles étaient utilisées par le bénéficiaire.

b. D_____ a notamment indiqué que ses frères et lui avaient commencé à vivre en alternance chez leur père et leur mère une semaine sur deux dès leur séparation en 2010. Le divorce n'avait rien changé à ce système. Ses frères et lui allaient tous les trois en même temps chez l'un puis chez l'autre, ce qui était plus simple en terme d'organisation. Ils s'entendaient aussi bien avec leur mère qu'avec leur père, ce qui faisait qu'il n'y avait pas eu de période, notamment durant l'adolescence, où l'un ou l'autre d'entre eux aurait pu souhaiter vivre exclusivement auprès de son père ou de sa mère. S'agissant des vacances, il n'y avait jamais eu de déséquilibre notable et il avait l'impression qu'ils les avaient passées de manière égale avec l'un et l'autre parent. Il ne se souvenait plus très bien de la raison précise pour laquelle il avait opéré un changement d'adresse auprès de l'OCPM en 2018, mais il lui semblait finalement tout autant justifié d'avoir son adresse désormais chez son père puisqu'il l'avait eue jusque-là chez sa mère. Par ailleurs, comme il traitait l'essentiel de l'administratif chez son père, cela simplifiait les choses de recevoir chez lui le courrier qui lui était destiné.

c. C_____ a indiqué que depuis la séparation de ses parents en 2010, le système mis en place était une garde alternée une semaine sur deux. Lorsqu'ils étaient devenus majeurs et qu'ils avaient commencé à avoir leur vie chacun de leur côté, les choses ne s'étaient plus faites de façon aussi régulière mais dans l'ensemble, il pensait qu'ils avaient continué à vivre autant chez leur père que chez leur mère. Il avait modifié son domicile auprès de son père deux ou trois ans auparavant parce qu'il vivait en ville et qu'il y avait de nombreuses activités qui faisaient qu'il était plus logique qu'il puisse traiter ses affaires administratives à son domicile. Pour cette raison il était possible qu'il ait passé un peu plus de temps chez son père que chez sa mère. S'agissant des vacances, lorsqu'ils les passaient encore avec son père ou sa mère, il lui semblait que c'était assez équitable. Lors du dépôt de sa déclaration fiscale 2017, il était possible qu'il n'ait pas fait attention à l'adresse qu'il avait indiquée puisqu'il avait toujours été domicilié chez sa mère. La modification de son domicile avait eu lieu deux ou trois ans auparavant.

Il arrivait à peu près à s'assumer financièrement, sous réserve de la prime d'assurance maladie que son père prenait en charge. Lorsqu'il avait des besoins supplémentaires, c'était à son père qu'il s'adressait. Cela faisait quatre ans ou plus qu'il ne demandait plus rien à sa mère. S'agissant de son frère D_____, il gagnait un peu d'argent en faisant des remplacements et il lui arrivait d'obtenir de petites sommes de sa mère, mais c'était surtout son père qui pourvoyait à des besoins supplémentaires d'une certaine importance.

17) Le 26 février 2021, l'AFC-GE a produit, sous couvert du secret fiscal, les avis de taxation de Mme B_____ pour l'année 2017, à teneur desquels ses revenus nets imposables étaient inférieurs à ceux de M. A_____. Il en ressort également que deux demi charges de famille lui ont été accordées pour C_____ et D_____ ainsi que des déductions pour « intérêts hypothécaires » et « dettes hypothécaires » pour ses enfants.

18) Par jugement du 29 mars 2021, le TAPI a rejeté le recours, dans la mesure de sa recevabilité.

Les conclusions de M. A_____ tendant à ce que le barème réduit lui soit accordé rétroactivement pour les IFD et ICC 2011 à 2016 excédaient le cadre du litige et étaient irrecevables, dès lors que l'affaire ne concernait que l'année 2017.

Le Tribunal fédéral et la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) n'avaient pas encore eu à examiner la question de l'attribution du barème en cas de partage entre les parents, à parts égales, du ménage commun avec leurs enfants majeurs.

L'intéressé n'avait pas fourni des éléments concrets suffisants permettant de retenir que durant l'année 2017, ses trois enfants majeurs faisaient ménage commun avec lui dans une mesure plus importante qu'avec leur mère. Au vu de tous les éléments au dossier et en particulier des déclarations faites par C_____ et D_____ devant le TAPI, il apparaissait qu'en 2017, M. A_____ avait fait ménage commun avec ses enfants dans la même mesure que son ex-épouse. L'intéressé était ainsi supposé avoir assuré l'essentiel de leur entretien à tout le moins dans la même mesure que son ex-épouse, étant rappelé que le critère de versement ou non d'une pension alimentaire n'était pas déterminant lorsqu'il s'agissait d'enfants majeurs. La répartition du barème réduit en pareilles situations n'étant réglée ni par la loi ni par la jurisprudence, il convenait d'appliquer, par analogie, la jurisprudence relative aux enfants mineurs pour lesquels aucune pension alimentaire n'était versée. Selon cette jurisprudence, en cas de contribution égale à l'entretien de l'enfant, comme c'était en l'occurrence le cas, c'était le parent qui disposait du revenu net le plus bas qui était considéré comme celui qui assurait pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et qui bénéficiait donc du barème réduit, seule cette solution étant conforme au principe de la capacité contributive.

Il ressortait des pièces versées au dossier qu'en 2017, c'était l'ex-épouse de M. A_____ qui avait disposé du revenu net le plus bas, de sorte qu'elle devait être mise au bénéfice du barème réduit. C'était donc à juste titre que l'autorité intimée avait imposé l'intéressé selon le barème ordinaire.

19) Par acte du 10 mai 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 ce que le splitting lui soit accordé pour l'année 2017 ainsi que rétroactivement à compter de l'année 2011.

Le TAPI ne pouvait lui demander de prouver que ses enfants faisaient ménage commun avec lui dans une mesure plus importante qu'avec leur mère puisque cela était contraire au jugement de divorce qui prévoyait une garde partagée égalitaire.

Il persistait à conclure que ses enfants étaient domiciliés chez lui à teneur des certificats de domicile pour confédérés qu'il avait produits. Le TAPI ne pouvait refuser cette preuve sans remettre en cause la validité de ces documents, lesquels avaient été émis par un service de l'État.

Le TAPI avait appliqué le « barème mineur » en l'absence de loi et de jurisprudence applicable. Or, le texte de loi qu'il citait – art. 43 al. 2 et 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) – indiquait bien qu'il s'appliquait tant aux enfants mineurs qu'aux majeurs. Le TAPI n'expliquait pas pour quel motif il n'avait pas appliqué la « clause liée à la contribution » évoquée par le texte de loi qu'il indiquait « pour les contribuables dont ils assument pour l'essentiel l'entretien ». Dès lors que la loi était différente pour les mineurs et les majeurs, une « justification de son interprétation [était] nécessaire ».

Il demandait dès lors l'application du splitting compte tenu de sa contribution financière majoritaire et de la domiciliation de ses enfants chez lui à compter de 2011, respectivement 2013.

20) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours et au maintien de sa décision, relevant qu'aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le présent litige n'était avancé ni aucune nouvelle pièce produite.

21) Le 4 novembre 2021, le recourant a produit, sur demande de la chambre administrative, plusieurs documents complémentaires, à savoir :

- Les relevés de compte pour l'année 2017 relatifs à sa carte de crédit Visa, desquels il ressort notamment qu'il s'est acquitté de frais de voyage en avion pour C_____ ;

- Les relevés pour l'année 2017 du compte UBS du Bureau d'ingénieur A_____ ;

- Les relevés pour l'année 2017 de l'un de ses comptes privés à teneur desquels il apparaît qu'il s'est notamment acquitté de primes d'assurance-maladie pour ses enfants, des frais d'immatriculation à l'Université de Genève pour D_____, de frais de « voyage en Italie » pour D_____, de frais de la Haute

école de santé (ci-après : HEDs) pour C_____ et de frais d'école de langues pour D_____.

- Différentes factures établies en 2017 par l'école Language Studies International, adressées à D_____, à l'adresse _____, rue F_____, _____ G_____.

Il a précisé que les retraits d'espèces effectués sur le compte UBS du Bureau d'ingénieur A_____ étaient effectués par ses enfants D_____ et C_____ pour leurs dépenses courantes.

22) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2) En premier lieu, il convient de définir l'objet du litige.

a. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/242/2020 du 3 mars 2020 consid. 2a).

La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés.

Ainsi, l'autorité de recours n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/617/2020 du 23 juin 2020 consid. 2b ; ATA/648/2016 du 26 juin 2016 ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2ème éd., 2015, p. 558 et les références citées).

b. En l'espèce, comme relevé à juste titre par le TAPI, la procédure n'a trait qu'à l'IFD et l'ICC pour l'année 2017. Partant, les conclusions du recourant tendant à ce que le splitting lui soit accordé avec effet rétroactif pour l'IFD et l'ICC 2011 à 2016 excèdent le cadre du litige et seront déclarées irrecevables.

Le litige porte ainsi uniquement sur la conformité au droit de la décision de l'autorité intimée, confirmée par le TAPI, de refuser d'appliquer le barème réduit, respectivement le splitting, dans le cadre de la taxation ICC et IFD du recourant pour l'année 2017.

3) a. 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.

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.

Selon l'art. 39 al. 2 let. b LIPP, constituent des charges de famille chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui, durant l'année civile, est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas CHF 87'500.-, lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien.

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/104/2020 du 28 janvier 2020 consid. 4).

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 (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).

Dès qu'il devient majeur, l'enfant peut avoir son propre domicile. Pour les enfants majeurs qui suivent une formation, les parents n'ont par conséquent droit au barème parental que si l'enfant vit dans leur ménage. Si l'école de l'enfant se trouve dans un autre lieu que celui du domicile de ses parents, le barème parental ne peut être accordé que si l'enfant est une personne en séjour au lieu de sa formation, mais a gardé son domicile auprès de ses parents. En cas d'apprentissage professionnel ou d'études, ce devrait en général être le cas car, selon l'art. 26 CC, le séjour dans un lieu pour y fréquenter une école ne constitue pas un domicile. Toutefois, si l'enfant majeur a changé de domicile, ses parents seront imposés selon le barème pour les personnes mariées, ou selon le barème de base s'ils ne sont pas mariés, même s'ils continuent d'entretenir leur enfant (ch. 13.4.1, p. 23).

6) L'information n° 2/2011 diffusée par l'AFC-GE (disponible à l'adresse https://www.ge.ch/document/358/telecharger, consultée le 20 septembre 2021) 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.

Selon le tableau figurant à l'annexe 3 de la circulaire n° 2/2011, en cas d'enfant majeur ayant des parents séparés, divorcés ou non mariés vivant dans deux ménages distincts, bénéficie du splitting celui qui fait ménage commun avec l'enfant. Il est précisé que l'adresse officielle au 31 décembre de l'année fiscale considérée, telle qu'enregistrée auprès de l'OCPM, fait foi.

7) 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). En l'absence de pension alimentaire, le Tribunal fédéral a considéré qu'il convenait de distinguer selon que la garde alternée est d'importance égale ou différente. Lorsque la garde alternée est d'importance inégale, il convient d'accorder la déduction sociale pour enfant et celle pour assurances, qui lui est légalement liée, au parent qui exerce la garde la plus importante, puisque celui-ci subvient par ses propres moyens à la plus grande part de l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 8.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 précité consid. 4.3.1).

La Haute Cour a également relevé que dans la constellation où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente et où aucune contribution d'entretien n'est versée, il est supposé que le parent qui a le revenu le plus élevé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant (ATF 133 II 305 consid. 8.5) et ce parent bénéficie du barème réduit. Lorsque cette hypothèse s'avère infondée car les parents contribuent à l'entretien de l'enfant à parts égales en versant chacun le même montant (à cet égard, seul le jugement de divorce doit en principe être pris en compte ; ATF 131 II 553 consid. 3.5), le

barème réduit doit être accordé à celui des parents qui a le revenu le plus faible (ATF 141 II 338 consid. 6.3.2).

8) 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.3).

9) Avec la majorité de l'enfant, l'autorité parentale s'éteint et le régime prévu d'imposition et de déduction correspondante des contributions d'entretien cesse (RFJ 2019 p. 513, 521 ; Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad. art. 23 n. 53 et art. 33 n. 44s.).

10) Comme relevé à juste titre par le TAPI, la chambre de céans n'a jamais eu à traiter de la question de l'attribution du barème en cas de ménage commun chez chacun des parents − et ce dans la même mesure − d'enfants majeurs.

À teneur des dispositions légales topiques précitées, l'application du barème parental, respectivement du splitting, suppose la réalisation de deux conditions, à savoir que le contribuable fasse ménage commun avec l'enfant ou la personne nécessiteuse et qu'il pourvoie à l'essentiel de l'entretien de celui-ci.

Tant la circulaire n° 30 que l'information 2/2011 ne visent que deux hypothèses pour traiter de la question des déductions sociales et des barèmes s'agissant de contribuables ayant des enfants majeurs suivant une formation : soit ces derniers sont domiciliés chez l'un des parents (avec ou sans contribution d'entretien), soit ils ont leur propre domicile. Dès lors qu'il ne peut plus être question de garde partagée au sens strict pour un enfant majeur, la loi et les directives d'interprétation précitées ne règlementent pas expressément la situation dans laquelle l'enfant majeur réside, de fait, de manière égale chez chacun de ses parents.

Eu égard aux attestations provenant du registre de l'OCPM, les trois enfants du recourant étaient effectivement domiciliés chez leur mère à la date déterminante du 31 décembre 2017, et ce jusqu'au 31 décembre 2018 concernant D_____ et C_____. Le fait qu'en 2017 des factures relatives à des frais de scolarité ou de maladie concernant ces derniers aient été adressées à l'adresse du recourant ne change rien à ce constat. Il en va de même de la teneur des «

certificats de domicile pour confédérés » pour C_____ et D_____, établis le 21 janvier 2019, lesquels semblent indiquer l'adresse des intéressés à la date d'émission du certificat et non attester la date de leur prise de domicile à l'adresse de leur père. Par ailleurs, les dates mentionnées dans ceux-ci, soit les « 13 juillet 2011 » et « 10 mai 2013 », correspondent au jour de leur dix-huit ans respectifs, et non à la date de leur domiciliation chez leur père.

Cela étant, il ressort du dossier, et en particulier de l'attestation écrite de D_____ et de C_____ du 12 mai 2019, de leur audition devant le TAPI ainsi que des déclarations du recourant, que les enfants ont continué à vivre autant chez leur mère que chez leur père après leur majorité, à tout le moins durant l'année 2017. Le fait qu'ils étaient domiciliés chez leur mère durant cette période ne permet en particulier pas de remettre en cause ce qui précède. En effet, comme c'est le cas en présence d'enfants mineurs, le fait d'être domicilié légalement à l'adresse de l'un de ses parents − nul ne pouvant de toute façon avoir en même temps plusieurs domiciles selon l'art. 23 al. 2 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210) −, n'exclut pas que l'enfant ait, dans les faits, résidé de manière égale chez ses deux parents. Dans ces circonstances, il doit être considéré que le recourant a effectivement fait ménage commun avec ses enfants durant l'année 2017, à tout le moins dans la même mesure que la mère de ceux-ci. Le TAPI est d'ailleurs arrivé au même constat. Le fait que l'information 2/2011 se réfère à l'adresse officielle telle qu'enregistrée auprès de l'OCPM pour déterminer quel parent fait ménage commun avec l'enfant majeur et a donc le droit au splitting, n'est pas déterminant, ce critère ressortant d'une directive d'interprétation et non de la loi.

Le recourant considère qu'il devrait bénéficier du barème privilégié, tant pour l'ICC que pour l'IFD, dès lors que les enfants vivent autant chez lui que chez leur mère et que c'est lui qui pourvoit majoritairement à leur entretien.

Le TAPI a considéré qu'il fallait appliquer à la présente affaire la jurisprudence relative aux enfants mineurs pour lesquels aucune pension alimentaire n'est versée, et selon laquelle en cas de contribution égale à l'entretien de l'enfant et en cas de garde partagée, c'est le parent qui dispose du revenu net le plus bas – soit en l'occurrence la mère − qui est considéré comme celui qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant et qui bénéficie donc du barème réduit.

De l'avis de la chambre de céans, le TAPI a estimé à juste titre qu'il fallait considérer qu'aucune pension alimentaire n'était versée, ce critère n'étant pas déterminant en présence d'enfants majeurs. Il ressort en effet de la jurisprudence susmentionnée que si le parent qui reçoit une pension est considéré comme étant celui qui assure l'entretien de l'enfant, c'est parce que cette pension est assimilée à ses ressources aux fins d'entretien. Dès lors que la contribution d'entretien à un enfant majeur est versée directement à celui-ci et non plus à l'un de ses parents, cette assimilation n'a plus lieu d'être. Il en découle d'ailleurs que la pension versée

à un enfant majeur n'est ni déductible chez le crédirentier ni taxée chez l'enfant majeur.

En revanche, le TAPI est parti de la prémisse que le recourant et son ex-épouse apportaient une contribution égale à l'entretien de leurs enfants. Toutefois, aucune pièce au dossier ne permet de retenir que tel serait le cas. Au contraire, il ressort notamment de l'audition de C_____ par le TAPI que c'est son père qui subvient de manière prépondérante à son entretien, tout comme à celui de son frère D_____. Le recourant a pour sa part indiqué qu'il prenait notamment en charge leur écolage, leurs primes d'assurance-maladie, leurs frais de médecin, leurs frais de repas de midi pris hors domicile, leurs frais de téléphone, leurs frais de vacances et leurs fournitures scolaires. Il a produit des factures des primes d'assurance-maladie 2017 de ses enfants ainsi que la preuve de leur paiement. L'AFC-GE a d'ailleurs retenu dans la taxation 2017 du recourant – et pas dans celle de son ex-épouse − des déductions pour des frais d'assurance-maladie, d'assurance-accident et pour des frais médicaux relatifs à ses enfants. Il ressort enfin des factures remises par le recourant et de ses extraits de relevés bancaires qu'il a pris à sa charge les frais de scolarité et de formation de C_____ et D_____ (taxe universitaire, cours de langues, voyage linguistique, facture de la HEDs).

Dès lors que le recourant faisait ménage commun avec ses enfants, à tout le moins dans la même mesure que la mère de ceux-ci, et qu'il apparaît qu'il assumait de manière prépondérante leur entretien, il convient de considérer qu'il avait le droit au barème réduit (IFD) et au splitting (ICC). Cette solution est effectivement conforme au texte légal, tant dans la LIFD que dans la LIPP, ainsi qu'au principe de l'imposition selon la capacité contributive.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, dans la mesure où il est recevable. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle accorde le barème réduit et le splitting au recourant dans le cadre de sa taxation 2017.

11) Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera allouée, le recourant n'ayant encouru aucun frais pour sa défense (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

admet partiellement, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 10 mai 2021 par M. A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 mars 2021 ;

annule le jugement précité ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni 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 M. A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mmes Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :	la présidente siégeant :
S. Husler Enz	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :