

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3758/2012-ICCIFD

ATA/272/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 avril 2014

2^{ème} 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
28 octobre 2013 (JTAPI/1184/2013)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ est domicilié dans la commune de B_____.
- 2) Il est le père de trois enfants mineurs, nés respectivement en 1996, 1999 et 2002.
- 3) Il est divorcé de son épouse, Madame A_____, née C_____, par jugement du Tribunal de première instance du _____ 2013.
- 4) a. Selon le jugement de divorce précité, M. et Mme A_____ exercent en commun l'autorité parentale sur leurs trois enfants. Ils ont un droit de garde alternée par moitié, selon des modalités prévues dans une convention de divorce du 15 octobre 2012 (ci-après : la convention), laquelle est annexée au jugement et en fait partie intégrante.

Dans son dispositif, le jugement précité donne acte à M. et Mme A_____ de ce qu'ils pourvoiront aux frais d'entretien de leurs enfants selon les modalités prévues dans la convention, qu'ils sont condamnés à exécuter en tant que de besoin.

b. Selon la convention, la garde sur les enfants est partagée par moitié, la mère les accueillant du dimanche 19h00 jusqu'au mercredi 17h00 et le père du mercredi à 17h00 au samedi à 12h00, ainsi qu'un week-end sur deux alternativement chez chacun de leurs parents.

D'autre part, « en raison d'un impératif administratif », il a été décidé de conserver comme domicile légal des trois enfants l'adresse de leur père.

Les frais d'entretien des trois enfants sont répartis entre les parents, dans des proportions détaillées dans la convention en fonction des différents postes de frais concernés (nourriture, habillement, primes d'assurance-maladie et frais médicaux, frais de transport, etc.).

En sus de ces contributions d'entretien, M. A_____ s'engage à verser à son ex-épouse pour l'entretien des trois enfants, par mois et d'avance, allocations familiales non comprises, une contribution fixe par enfant à titre de participation aux frais d'entretien d'un montant de CHF 500.- jusqu'à 13 ans, de CHF 600.- de l'âge de 13 ans à 16 ans et de CHF 700.- de 16 ans à la majorité ou jusqu'à 25 ans en cas d'étude régulières et suivies.

- 5) Dans sa déclaration fiscale 2011, M. A_____ a mentionné qu'il avait trois enfants à charge.

Il a également déclaré avoir versé CHF 8'463.- de contribution d'entretien à la mère des enfants à titre de contribution à leur entretien.

- 6) Le 18 septembre 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) lui a adressé un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal 2011 (ci-après : ICC) et un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct 2011 (ci-après : IFD). Pour l'ICC, M. A_____ était taxé sur un revenu imposable de CHF 114'960.-, calculé sur la base du barème applicable au revenu déterminant pour une personne célibataire. Il en est allé de même concernant l'IFD dû par le contribuable.

L'impôt dû pour l'ICC s'élevait à CHF 25'312,15, tandis que celui dû pour l'IFD s'élevait à CHF 4'452,60.

Dans la détermination du revenu imposable, l'AFC-GE a retenu une déduction de CHF 12'463.- à titre de pension alimentaire versée.

- 7) Le 15 octobre 2012, M. A_____ a formé une réclamation à l'encontre des deux bordereaux d'impôt précités. Il assumait la garde partagée sur ses trois enfants et demandait à l'AFC-GE de tenir compte dans sa taxation de la déduction pour charge de famille à raison de 50 % par enfant « comme le prévoyait explicitement la loi fiscale ».
- 8) Par deux décisions sur réclamation relatives à l'ICC et à l'IFD 2011, l'AFC-GE a maintenu sa taxation. Lorsqu'une contribution d'entretien était versée par l'un des parents, le taux d'impôt réduit (splitting) et la déduction pour enfants n'était admise que pour celui des parents qui percevait la contribution d'entretien.
- 9) Par deux actes distincts, tous deux datés du 1^{er} décembre 2012, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur réclamation précitées, concluant à leur annulation.

Il contestait la façon dont les décisions de taxation du 18 septembre 2012 lui avaient été communiquées, ce qui mettait en péril sa capacité de s'opposer à celles-ci dans les délais impartis. Il devait se voir appliquer une demi-charge de famille pour chacun de ses trois enfants, dont il partageait la garde et l'autorité parentale avec son ex-épouse. Les décisions de l'AFC-GE ne se fondaient pas sur une base légale formelle mais sur une circulaire, qui ne s'appliquait au demeurant pas en matière d'ICC. Les droits constitutionnels découlant des art. 2, 6, 8, 9 et 127 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) n'étaient pas respectés. Il en allait de même du principe énoncé à l'art. 5 du Protocole additionnel n° 7 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, conclu à Strasbourg le 22 novembre 1984, entré en vigueur pour la Suisse le 1^{er} novembre 1988 (Protocole n° 7 - RS 0.101.07 ; ci-après : le protocole), qui préconisait l'égalité des droits et des

responsabilités entre les époux au sujet de leurs relations avec leurs enfants, durant le mariage mais aussi lors de sa dissolution.

Le TAPI a traité conjointement les deux actes de recours dans le cadre de la présente cause.

- 10) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, la décision rendue étant conforme au droit et à la jurisprudence.
- 11) Le 28 octobre 2013, le TAPI a rejeté le recours de M. A_____. En matière d'ICC, la question de la charge de famille était réglée de la même manière s'agissant de l'ICC et de l'IFD. La législation cantonale, explicitée par les circulaires de l'AFC-GE ou de l'administration fédérale des contributions, conduisait au même résultat, à savoir que le droit exclusif de bénéficier de trois charges entières de famille revenait à la mère du fait qu'elle percevait une contribution pour l'entretien de ses enfants. En revanche, elle était imposable sur la pension alimentaire reçue tandis que le père pouvait déduire les pensions versées de ses revenus. La pratique de l'AFC-GE respectait les dispositions de la Constitution. Cette pratique avait été validée par le Tribunal fédéral. L'art. 5 du protocole n'était pas applicable.
- 12) Le 3 décembre 2013, M. A_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 28 octobre 2013, concluant à son annulation. Le TAPI ne s'était pas prononcé sur le vice de forme concernant la façon dont la décision de taxation du 18 septembre 2012 et la décision sur réclamation du 1^{er} novembre 2012 lui avaient été communiquées par courrier standard.

Sur le fond, les dispositifs prescrits par les circulaires applicables à l'ICC et à l'IFD en matière de calcul de charge de famille allaient à l'encontre de ce que prescrivait tant le droit cantonal que le droit fédéral dans ce domaine.

Ce que l'AFC-GE avait considéré comme une pension alimentaire à payer selon la convention de divorce n'était en réalité qu'un « rééquilibrage équitable » des charges. Il était contraire au principe de l'égalité de traitement de prévoir que seul l'un des deux contribuables pouvait déduire l'entier des charges de famille alors qu'il ne les assumait pas intégralement. Cette façon de régler cette question était contraire au principe de la proportionnalité et d'égalité de traitement garanti par la Constitution.

- 13) Le 16 décembre 2013, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative, sans formuler d'observation.
- 14) Par écriture du 9 janvier 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans son argumentation, et à la confirmation du jugement du TAPI précité.

- 15) Par avis du 13 janvier 2014, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Le recours a été interjeté en temps utile auprès de la juridiction compétente (art. 132 al. 1 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) Dans un premier grief formel, le recourant considère que les déclarations de taxation doivent être annulées parce qu'elles ne lui auraient pas été notifiées par pli recommandé, contrairement aux exigences légales.

Les décisions de taxation doivent être notifiées par écrit et indiquer les voies de droit (art. 116 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 LIFD - RS 642.11 ; art. 19 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc - D 3 17). L'exigence de notification se réfère à l'obligation pour l'autorité fiscale de communiquer ses décisions à ses destinataires découlant des garanties conférées par l'art. 29 al. 2 Cst.

Toutes les communications que l'autorité fiscale adresse aux contribuables doivent l'être sous pli fermé. Elles ne sont adressées par pli recommandé que lorsque la loi l'exige (art. 19 al. 2 LPFisc). Tel n'est pas le cas s'agissant des décisions de taxation ou des prononcés sur réclamation (art. 36 al. 2 et 43 al. 2 LPFisc). Aucun grief ne peut donc lui être adressé pour avoir opté pour ce mode de communication de ses décisions.

Le problème soulevé par le recourant relatif à la difficulté d'établir, lors d'une notification par pli simple, la date de la réception de l'avis de taxation est réglée par la loi et par la jurisprudence. Le choix d'une communication d'une décision par pli simple peut certes entraîner des difficultés de preuve dans l'établissement de sa date de réception. De jurisprudence constante, celles-ci devront cependant être supportées par l'administration fiscale et non par le destinataire de la décision (ATA/677/2013 du 8 octobre 2013). Au demeurant, le recourant ne conteste pas avoir reçu les décisions et n'invoque aucun préjudice direct qu'il aurait subi à la suite de la réception de celles-ci par plis simples. Ce grief, dans la mesure où il est recevable en raison de son caractère général, est sans consistance.

- 3) Le litige porte sur le refus de l'AFC-GE d'admettre le droit du recourant à se voir déduire du revenu imposable un montant correspondant à la déduction pour trois demi-charges de famille dans sa taxation relative à l'ICC et l'IFD 2010.

-
- 4) Pour l'imposition fédérale, cette question doit être réglée en fonction des dispositions de la LIFD en vigueur en 2010. Pour l'imposition cantonale, sont applicables les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), en vigueur pour le même exercice fiscal.
- 5) De jurisprudence constante, lorsque l'autorité administrative cantonale ou fédérale émet des directives circulaires ou instructions, celles-ci ne constituent pas des règles de droit. Elles peuvent apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Le juge n'est pas lié par leur teneur mais peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré, dans la mesure où elle respecte le sens et le but de la norme applicable (ATF 126 V 64 ; ATF 121 II 473 ; Thierry TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2013, p. 111 n. 335).
- 6) a. Pour l'imposition fédérale, en matière de déductions liées à l'entretien des enfants, la pension alimentaire versée par un contribuable à l'autre parent divorcé est déductible de son revenu (art. 33 al. 1 let. c LIFD).

En outre, l'art. 213 al. 1 LIFD (ci-après : art. 213 al. 1 aLIFD puisqu'il a été abrogé le 31 décembre 2013, sa teneur étant dès lors reprise à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD), instaure le principe d'une déduction sociale : un montant de CHF 6'400.- est déductible du revenu net du contribuable pour chaque enfant mineur ou majeur effectuant un apprentissage ou des études, dont il 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.

L'art. 213 al. 1 LIFD est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011 dans la teneur précitée. Il a été introduit par la loi fédérale sur les allègements fiscaux en faveur des familles avec enfants du 25 septembre 2009. Selon les travaux préparatoires, cette dernière condition est nécessaire pour éviter un double dégrèvement (déduction pour enfant et déduction pour les aliments ; Message du Conseil fédéral du 20 mai 2009 sur la loi fédérale sur le dégrèvement des familles avec enfants - FF 2009 - 4'263).

- 7) Dans un arrêt du 4 septembre 2007 (ATF 133 II 305), le Tribunal fédéral a traité l'ensemble de la problématique relative au traitement fiscal des conjoints divorcés ou séparés avec enfants, exerçant conjointement la garde et/ou l'autorité parentale sur leurs enfants. La déduction sociale pour charge d'enfants de l'art. 213 al. 1 let. a aLIFD a pour but d'adapter la charge d'impôt à la situation personnelle économique particulière de chaque contribuable. Cela autorise cependant un certain schématisme dans l'adoption de solutions, l'égalité de traitement absolue étant impossible à réaliser dans ce domaine (consid. 5.1). Le droit à la déduction sociale était lié à l'entretien de l'enfant assuré par le

contribuable (consid. 6.4). Selon le système légal, un abattement ne peut en principe être accordé plusieurs fois. Ainsi, il est exclu d'accorder à un contribuable, pour une même personne dont il assure toute ou partie de l'entretien, à la fois la déduction sociale pour enfants et la déduction pour personnes nécessiteuses. Pour le même motif, il est exclu d'accorder plusieurs fois pour un même enfant, la déduction sociale pour enfants, soit au contribuable séparé ou divorcé qui assurent l'entretien de l'enfant et à celui qui verse la contribution entretien pour cet enfant (consid. 6.8 et la doctrine citée). En outre, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, ainsi qu'il a été voulu par le législateur fédéral, n'autorise aucun abattement social particulier qui permette au contribuable qui verse la pension alimentaire de déduire les dépenses d'entretien direct qu'il consent, par exemple, dans le cadre de son droit de visite sur les enfants, quand bien même celles-ci varient selon que le droit de visite exercé est sporadique, mensuel, hebdomadaire ou élargi, et cela même si le montant de la contribution l'entretien est inférieur aux déductions sociales pour enfant (consid. 6.9). Ainsi, lorsqu'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre, l'assimilation de cette pension aux ressources du parent qui la reçoit aux fins de l'entretien de l'enfant désigne ce dernier comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant, même en cas de garde alternée, le statut créé par l'existence de ladite pension alimentaire l'emportant (consid. 8.4).

Les principes précités ont été confirmés par le Tribunal fédéral dans un arrêt du 18 avril 2008 (2C_3/2008), qui a confirmé la prédominance en ce domaine du principe de concordance selon lequel une prestation est déductible chez le débiteur parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire mais ne peut l'être auprès des deux.

- 8) Le 15 novembre 2010, l'AFC-GE a émis la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD. Cette directive a fait l'objet le 21 décembre 2010 d'une deuxième version, consultable sur le site informatique de l'AFC-GE (www.estv.admin.ch), de teneur similaire. Elle énonce des recommandations relatives au traitement fiscal de la déduction sociale pour enfant.

Cette circulaire est fondée sur les principes retenus par le Tribunal fédéral dans les arrêts précités, en détaillant certains cas particuliers. A teneur de ce texte, lorsque les parents sont séparés, divorcés ou non mariés, qu'ils ont un enfant mineur commun et une autorité parentale commune, avec ou sans garde alternée, et avec contribution d'entretien, si l'un des parents demande une déduction pour les contributions d'entretien en faveur de l'enfant, conformément à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les parents sont imposés ainsi : le parent qui reçoit les contributions d'entretien pour l'enfant doit l'impôt sur ces contributions et le parent qui les verse peut les déduire de son revenu (ch. 14.5.1) ; le parent qui reçoit les contributions d'entretien peut demander la déduction pour enfant et la déduction

pour primes d'assurances et intérêts des capitaux d'épargne pour l'enfant (ch. 14.5.2). En revanche, dans la même configuration mais sans contribution d'entretien de l'un des deux parents, chacun des deux parents peut demander la moitié de la déduction pour enfant et la moitié des primes d'assurances et des intérêts des capitaux d'épargne (ch. 14.4.1). La distinction en fonction du versement ou non d'une contribution d'entretien est nécessaire pour empêcher qu'un contribuable ne cumule les déductions pour le même enfant (déduction pour enfants et déduction des contributions d'entretien). La répartition de la garde alternée n'est pas déterminante pour la répartition par moitié de la déduction pour enfants.

- 9) En l'espèce, le recourant partage incontestablement avec son ex-épouse l'autorité parentale et la garde sur ses trois enfants mineurs. Même si le jugement de divorce prévoit une répartition des frais d'entretien de ces derniers, il prévoit également que le recourant verse une pension alimentaire à la mère des enfants pour l'aider à assumer sa part desdits frais d'entretien. Ce que le recourant qualifie de « rééquilibrage des charges » constitue une pension alimentaire au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. Dans la mesure où celui-ci a fait valoir le versement de cette pension alimentaire à titre de déduction dans sa déclaration fiscale et que l'autorité de taxation en a tenu compte, il n'a plus droit, selon ce que stipule l'art. 213 al. 1 let. a LIFD, qui le prévoit expressément et comme le rappelle la circulaire n° 30, à toute ou partie de la déduction sociale prévue par cette disposition légale, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral rappelée ci-dessus. La décision attaquée échappe à tout grief d'arbitraire.

Les critiques émises par le recourant relatives à l'inégalité de traitement engendrée par ce système concernent le choix législatif opéré par le Parlement mais ne peuvent être reprochées à l'autorité fiscale. Les exemples qu'il expose pour démontrer l'arbitraire de son traitement fiscal ne sont pas pertinents. Il allègue assumer depuis octobre 2009 l'entier des coûts des assurances-maladie et des frais médicaux courants de ses trois enfants mais n'a déclaré aucun de ces montants dans sa déclaration fiscale. De même, il reproche à l'AFC-GE de ne pas prendre en considération la rétrocession d'une partie des allocations familiales à la mère de ses enfants, ce qui ne lui a pas été annoncé.

La décision de taxation en matière d'IFD, conforme au droit, ne peut qu'être confirmée.

- 10) a. En matière d'ICC, selon l'art. 33 LIPP, la contribution d'entretien versée par un contribuable à l'autre parent divorcé est déductible de son revenu.
- b. L'art. 39 al. 1 LIPP prévoit une déduction sociale pour charge de famille, soit, pour l'exercice fiscal 2011, la déduction d'une charge de famille entière de CHF 10'000.- ou d'une demi-charge de famille de CHF 5'000.-. Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre

ceux-ci. Le cercle des personnes susceptibles de constituer une charge de famille est défini dans cette même disposition légale. Constitue notamment 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.

c. Le 16 février 2011, l'AFC-GE a émis la lettre d'information n° 2/2011 relative à l'imposition de la famille. A la suite de l'entrée en vigueur de la LIPP, applicable dès la période fiscale 2010, le parent qui assure l'entretien de l'enfant peut bénéficier de la déduction pour charge de famille. La notion d'entretien de l'enfant doit être comprise de la manière suivante : en cas de versement d'une pension alimentaire, le parent qui assure l'entretien de l'enfant est celui qui bénéficie du versement de la pension alimentaire. Lorsqu'il n'y a pas de versement d'une pension alimentaire et qu'un seul des parents assure l'entretien de l'enfant, c'est lui qui bénéficie de la déduction pour charge de famille. Lorsqu'il n'y a pas de versement de pension alimentaire et que les deux parents assument l'entretien de l'enfant, la déduction pour charge de famille est partagée entre eux de manière paritaire.

Même si la précision figurant à l'art. 213 al. 1 aLIFD n'a pas été reprise par le législateur cantonal à l'art. 39 al. 1 LIPP, il ressort de la lettre information précitée que la volonté de l'autorité fiscale est 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 contredit pas la lettre, est conforme au principe d'harmonisation verticale découlant de l'art. 129 Cst., ainsi que la jurisprudence l'admet en préconisant une telle démarche (ATF 130 II 65 consid. 5.2 ; arrêt du tribunal fédéral 2C_960/2012 du 23 janvier 2014 consid. 8).

Dès lors, les principes applicables en matière d'IFD rappelés ci-dessus le sont mutatis mutandis en matière d'ICC. Le recourant, qui bénéficie d'une déduction pour la contribution à l'entretien de ses enfants qu'il verse à la mère de ceux-ci, n'a également pas droit, pour l'ICC, à une déduction sociale.

- 11) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, 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 3 décembre 2013 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 octobre 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de procédure de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne lui 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.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :