RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4054/2020-ICCIFD **ATA/1009/2021**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 septembre 2021

4ème section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2021 (JTAPI/608/2021)

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2019 de Monsieur A_____.

2) Par jugement du 4 mars 2015, le Tribunal civil de première instance (ci-après : TPI) a prononcé le divorce des époux A_____, maintenu l'autorité parentale conjointe (ch. 1 et 3), instauré la garde partagée sur B_____, né le _____ 2003, et C_____, née le _____ 2006 (ch. 4) et donné acte au père de ce qu'il s'engageait à payer à son ex-épouse une contribution d'entretien mensuelle de CHF 350.- par enfant, allocations familiales non comprises (ch. 5).

3) Par jugement du 1er mars 2019, le TPI a annulé les ch. 4 et 5 du dispositif précité et donné acte aux parties de ce que la garde sur B_____ était exercée par la mère, a réservé un large droit de visite au père et l'a condamné à verser en faveur de B_____ une contribution d'entretien de CHF 700.- par mois, allocations familiales non comprises (ch. 4). Le père a été débouté de ses conclusions en modification de la contribution d'entretien en faveur de C_____ (ch. 5).

4) Sur appel, la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : chambre civile), a, par arrêt du 14 octobre 2019, annulé les ch. 4 et 5 précités et fixé la contribution d'entretien mensuelle en faveur de B_____ à CHF 800.- dès le 1er mars 2019. Elle a donné acte au père de ce qu'il s'engageait à supporter les frais courants de C_____, soit le loyer, l'assurance-maladie obligatoire, les transports publics genevois et le minimum vital OP à concurrence de CHF 800.- par mois. Chaque parent devait assumer les frais liés aux dépenses quotidiennes de C_____ quand elle était sous sa garde et supporter par moitié ses frais extraordinaires.

5) Dans sa déclaration fiscale 2019, M. A_____ a fait valoir deux charges de famille pour ses deux enfants. Il a également porté en déduction de son revenu leurs primes d'assurance-maladie ainsi qu'une contribution d'entretien de CHF 9'400.- versée à son ex-épouse.

6) À la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), le contribuable a précisé qu'il avait versé, en 2019, un montant total de CHF 9'400.- de contributions d'entretien, à savoir CHF 350.- par mois pour B_____ et C_____ en janvier et février, puis CHF 800.- par mois pour B_____. Par ailleurs, depuis le 1er mars 2019, il payait les frais courants de C_____, à savoir le loyer, la prime d'assurance-maladie obligatoire, les frais de transports publics genevois et le minimum vital OP.

7) L'AFC-GE ayant requis les justificatifs des versements des pensions alimentaires durant l'année 2019, le contribuable a expliqué, pièces à l'appui, qu'il avait versé un total de CHF 11'400.-, à savoir CHF 350.- pour chaque enfant de

janvier à mars, puis CHF 350.- pour C_____ d'avril à octobre et, pour B_____, CHF 700.- d'avril à octobre et CHF 800.- en novembre et décembre 2019.

Au regard de l'arrêt de la chambre civile, il avait versé un excédent de pension pour C_____ de CHF 2'800.- (soit de mars à octobre 2019 : CHF 350.- x 8). Ce montant était toutefois « contrebalancé » par le supplément de contribution d'entretien de CHF 1'150.- (recte : CHF 1'050.-, soit de mars à octobre 2019 : CHF 100.- x 7 + CHF 350.-) qu'il devait payer à son ex-épouse pour B_____, ainsi que par une somme de CHF 800.- qu'il devait rembourser à cette dernière pour les primes d'assurance-maladie, l'abonnement de bus et le minimum vital OP qu'elle avait payés pour C_____ durant la période. Les ex-époux avaient cependant convenu par simplification que la somme versée en 2019 avant l'arrêt du 14 octobre 2019 « répondait légalement aux exigences de la nouvelle convention entrée officiellement en vigueur le 1er mars 2019 et remboursait la contribution d'entretien ajustée pour B_____ ainsi que les frais courants à [sa] charge pour C_____ depuis cette date mais qui ont été assumés par Madame dans l'attente de la décision ».

8) Par bordereaux de taxation du 15 septembre 2020, l'AFC-GE a fixé l'ICC 2019 à CHF 23'696.55 sur la base d'un revenu imposable de CHF 110'941.- au taux de CHF 110'291.- et d'une fortune imposable nulle. Calculé sur un revenu imposable de CHF 112'300.- au taux de CHF 111'700.-, l'IFD 2019 s'est élevé à CHF 3'844.90.

Était admise la déduction de CHF 9'400.- au titre de contributions d'entretien versées pour les enfants ainsi que les frais d'assurance-maladie de C_____ à concurrence de CHF 2'405.- que le contribuable avait payés en raison de l'arrêt de la chambre civile. En revanche, les charges de famille ont été refusées au motif que le contribuable n'assurait pas pour l'essentiel l'entretien de ses enfants. Puisqu'elle recevait une pension alimentaire pour ses enfants, seule son ex-épouse pouvait déduire les deux charges de famille.

9) Par courrier du 8 octobre 2020, M. A_____ a élevé réclamation, concluant à l'octroi d'une charge de famille pour C_____, dont il assumait pour l'essentiel l'entretien.

10) Par deux décisions sur réclamation du 4 novembre 2020, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation et a remis au contribuable des bordereaux rectificatifs fixant l'ICC 2019 à CHF 21'467.90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 102'896.- au taux de CHF 102'246.- et d'une fortune imposable nulle. L'IFD 2019 s'élevait désormais à CHF 3'138.40 sur la base d'un revenu imposable de CHF 104'300.- au taux de CHF 103'700.-.

Selon le courrier du contribuable du 8 octobre 2020 et conformément à l'arrêt de la chambre civile du 14 octobre 2019, l'AFC-GE a admis la déduction

d'un montant de CHF 8'000.- correspondant aux CHF 800.- payés mensuellement par le contribuable durant dix mois au titre des frais courants de C_____ (loyer, assurance maladie obligatoire, transport et minimum vital OP).

11) Par acte du 1er décembre 2020, M. A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), concluant à ce qu'une charge de famille concernant C_____ soit admise.

L'arrêt de la chambre civile, dont l'effet rétroagissait au 1er mars 2019, s'appuyait sur une demande conjointe de révision de la convention initiale de divorce et distinguait clairement deux situations : soit, d'une part, une contribution d'entretien en faveur de B_____ et, d'autre part, la prise en charge des frais courants de C_____. Il avait dès lors assumé pour l'essentiel les charges de cette dernière durant une période de dix mois en 2019, soit un montant global de CHF 8'000.-. Si cette somme avait été une contribution d'entretien au sens de la loi, il aurait fallu que des versements eussent été effectués et qu'elle apparût dans les revenus de son ex-épouse, ce qui n'avait pas été le cas. Par ailleurs, C_____ vivait chez lui depuis le printemps 2020 et des démarches étaient en cours notamment auprès de l'office cantonal de la population et des migrations pour son changement d'adresse, afin de régulariser complètement sa situation.

12) Par courrier du 18 janvier 2021, le contribuable a produit trois pièces nouvelles, soit une convention conjointe du 22 août 2019, une demande de révision de la convention conjointe du 22 août 2019 datée du 18 janvier 2021 visant à faire reconnaître le changement d'adresse de C_____ auprès de son père à compter du mois d'avril 2020 et un formulaire de changement d'adresse remis au département de l'instruction publique, de la formation et de la jeunesse datée du 17 octobre 2020 concernant C_____.

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

Le montant de CHF 800.- par mois prévu par l'arrêt du 14 octobre 2019 était assimilable à une contribution d'entretien que l'intéressé devait payer de manière indirecte en faveur de sa fille depuis mars 2019. Celui-ci devait s'acquitter d'une contribution d'entretien en faveur de ses deux enfants mineurs, en mains de son ex-épouse pour B_____ et par le biais d'un paiement indirect pour C_____. Partant, il ne pouvait pas être mis au bénéfice d'une charge de famille.

Par ailleurs, les trois pièces complémentaires produites ne modifiaient pas la position de l'AFC-GE, dès lors qu'une des pièces avait déjà été remise à l'AFC-GE et que les deux autres ne concernaient pas la période fiscale 2019.

14) Dans sa réplique, le contribuable a relevé qu'aucune contribution d'entretien concernant C_____ n'était prévue dans l'arrêt du 14 octobre 2019. Celui-ci lui donnait acte de ce qu'il s'engageait à supporter les frais courants de sa fille à

concurrence de CHF 800.- par mois, de sorte qu'il en assumait leur intégralité et devait être considéré comme le parent qui assurait l'essentiel de l'entretien de C_____.

15) Par jugement du 14 juin 2021, le TAPI a rejeté le recours.

Le contribuable devait être considéré comme le parent astreint à prendre en charge les frais de sa fille, de sorte qu'il avait assumé des paiements indirects assimilables à une contribution d'entretien. Le fait que l'ex-épouse n'ait pas ajouté cette contribution d'entretien à ses revenus était sans incidence sur l'issue du litige. Enfin, la demande de reconsidération déposée auprès du TPI concernant la garde de C_____ dès avril 2020 ne concernait pas l'année fiscale litigieuse.

16) Par acte expédié le 15 juillet 2021 à la chambre administrative de la Cour de justice, M. A_____ a recouru contre ce jugement. Il a conclu à ce qu'il soit considéré, sur le plan fiscal, celui qui assurait l'entretien de C_____ et avait ainsi droit à la déduction sociale pour enfant.

À la suite de l'arrêt de la chambre civile, il assumait l'entier des charges de sa fille. Il n'était cependant pas astreint au paiement d'une contribution d'entretien et n'en versait pas à son ex-épouse.

17) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, se référant à ses écritures précédentes.

18) Le recourant n'ayant pas formulé de réplique, les parties ont été informées que la cause était 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) Est litigieux le refus d'admettre la déduction pour charge de famille concernant la fille du recourant.

a. L'art. 33 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) contient une liste de déductions générales que le contribuable peut soustraire de son revenu. Conformément à l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, sont déductibles du revenu les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille.

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

Le barème ordinaire d'imposition est fixé à l'art. 36 al. 1 LIFD. 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). La réglementation légale en matière de déductions comprend nécessairement un certain schématisme en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois, de manière générale, compatible avec les principes ancrés à l'art. 127 Cst. (ATF 141 II 338 consid. 4.5 et les références).

Entrent dans la notion de contributions d'entretien au sens des art. 33 al. 1 let. c LIFD les contributions d'entretien et de soutien versées aux fins de couvrir les besoins courants qui n'ont pas pour effet une augmentation de fortune du bénéficiaire (ATF 125 II 183 consid. 4 ss et les références citées). Constituent de telles contributions les prestations versées de manière régulière ou irrégulière au parent bénéficiaire ainsi que les paiements indirects, c'est-à-dire le règlement, par le parent astreint à contribution, de charges d'entretien particulières, telles les primes d'assurance-maladie ou l'écolage (arrêts du Tribunal fédéral 2C_502/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2 et 2C_1008/2013 du 6 juin 2014 consid. 2).

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). Lorsque 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 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), 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 et les références).

Seul un parent, à savoir celui qui a l'autorité parentale (complète ou conjointe) et assure le principal de l'entretien de l'enfant par ses propres moyens ou ceux qui lui sont imputés fiscalement, soit la pension alimentaire, a droit aux

abattements sociaux (arrêt du Tribunal fédéral 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.3.3).

b. Conformément à l'art. 9 al. 2 let. c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), l'art. 33 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), prévoit que « [s]ont déduites du revenu la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille ». À teneur de l'art. 39 al. 2 let. a LIPP, constitue une charge de famille chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 15'333.- (charge entière) ou CHF 23'000.- (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien. Pour l'année fiscale 2019, la déduction pour charge de famille s'élevait à CHF 9'980.- (charge entière) et à CHF 4'990.- (demi-charge) (art. 12 al. 1 du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 9 novembre 2016 - RCEPF - D 3 08.05).

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

3) En l'espèce, le recourant et son ex-épouse détiennent l'autorité parentale conjointe et exercent la garde partagée sur leur fille. Le jugement de divorce a arrêté la contribution d'entretien à verser par le recourant en faveur de C_____ à CHF 350.- par mois. Statuant en mars 2019 sur la demande en modification du jugement de divorce formée par le recourant, le TPI a rejeté les conclusions visant la modification du montant de la contribution d'entretien en faveur de C_____ à défaut de faits nouveaux. Sur appel, les ex-époux ont trouvé un accord au terme duquel le recourant s'engageait à supporter, dès le 1er mars 2019, les frais courants de sa fille, soit le loyer, la prime d'assurance-maladie obligatoire, les frais de transports publics genevois et le minimum vital OP à hauteur de CHF 800.- par mois.

La question se pose de savoir si, ce faisant, le recourant continuait à être astreint au versement d'une contribution d'entretien en faveur de sa fille ou devait être considéré comme le parent assumant l'essentiel des frais de l'enfant à compter du 1er mars 2019. L'arrêt de la chambre civile a été rendu sur la base de l'accord des parties. Il ne comporte donc pas de développement permettant d'interpréter le dispositif. La procédure avait toutefois porté sur la demande de modification du jugement de divorce, le père demandant, notamment, à voir supprimée la contribution d'entretien versée en faveur de sa fille. En tant que l'arrêt de la chambre civile lui donne acte de son engagement à couvrir l'ensemble

des frais de sa fille, à savoir le loyer, le minimum vital, la prime d'assurance-maladie et les frais de transports publics, soit tous les frais relatifs à C_____, hormis ceux concernant son entretien lorsqu'elle est chez sa mère et la moitié des frais extraordinaires, le recourant doit être considéré comme le parent assumant l'essentiel des frais de l'enfant. Cette interprétation est corroborée par le fait que la chambre civile n'a pas condamné le père à ce paiement « en tant que de besoin », comme elle le fait usuellement lorsqu'elle entérine un accord relatif aux contributions d'entretien, d'une part. D'autre part, elle n'a pas non plus fixé le montant à charge du père, qui demeure indéterminé compte tenu du fait que le loyer de C_____ n'est pas fixé. S'il s'était agi d'une contribution d'entretien à charge du père, la part de loyer imputée au loyer de la mère en faveur de l'adolescente aurait était établie.

Au regard de l'ensemble de ces éléments, il convient d'admettre que l'arrêt de la chambre civile s'est limité à donner acte aux parties du fait que le père assumait l'intégralité des frais courants ordinaires de sa fille. Il ne s'agit pas d'une fixation de la contribution d'entretien due par le père à la mère de l'enfant, mais de la répartition des coûts de l'enfant évoluant en garde partagée entre ses parents.

Partant, il y a lieu d'admettre le recours et de retenir que, le recourant assurant l'entretien de sa fille au sens du droit fiscal, il doit bénéficier de la déduction sociale pour charge de famille au sens des art. 35 al. 1 LIFD et 39 al. 2 let. a LIPP. La cause sera ainsi renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle rende une nouvelle décision tant pour l'ICC que pour l'IFD, qui tienne compte de la déduction sociale précitée.

4) Le recourant obtenant gain de cause, aucun émolument ne sera perçu. Plaidant en personne, il ne peut se voir allouer d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 juillet 2021 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 juin 2021 ;

au fond :

l'admet et annule le jugement précité ;

renvoie la cause 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 Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Zehetbauer Ghavami, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
J. Balzli	F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :