RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/461/2007-FIN **ATA/501/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 octobre 2007

dans la cause

Madame P_____

et

Monsieur P_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame P_____ et Monsieur P_____, domiciliés à Vandoeuvres, ont envoyé le 26 août 2002 à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) une déclaration fiscale dans laquelle ils demandaient à être mis au bénéfice d'une déduction pour les frais de garde de leurs deux enfants nés en 1999 et 2000.

2. Le 3 février 2003, l'AFC a notifié aux époux P_____ un bordereau de taxation définitive pour l'impôt cantonal et communal 2001 (ci-après : ICC), d'un montant de CHF 46'015,40. Des éléments retenus par l'AFC, il apparaît qu'aucune déduction pour frais de garde n'était prise en compte.

3. Le 26 février 2003, les époux P_____ ont élevé réclamation contre la taxation ICC 2001, en raison de l'absence de déduction pour les frais de garde d'enfants.

   Ils produisaient des factures de crèche pour un montant annuel total de CHF 18'245,80. Ces frais étaient manifestement nécessaires à l'acquisition du revenu, puisque Mme P_____ travaillait à 80 % et M. P_____ à 100 %. Le principe d'égalité commandait qu'ils soient traités de la même façon que les familles dites "monoparentales". Les aménagements prévus par la loi pour les couples ne compensaient pas cette discrimination puisqu'ils étaient accordés indépendamment de la présence d'enfants dans la famille. Les contribuables concluaient à ce que l'intégralité des frais de garde soit déduite de leur revenu ou que CHF 7'000.- au moins soient pris en compte.

   La réclamation portait également sur un autre élément qui n'est plus litigieux.

4. Le 23 décembre 2003, les époux P_____ ont remis leur déclaration 2002 à l'AFC en déduisant de leur revenu CHF 7'000.- pour frais de garde d'enfants.

5. Le 15 juin 2004, l'AFC a notifié un bordereau ICC 2002 de CHF 57'926.- aux époux P_____. La déduction précitée n'avait pas été acceptée.

6. Le 8 juillet 2004, les époux P_____ ont élevé réclamation contre le bordereau ICC 2002, notamment en raison de l'absence de déduction liées aux frais de garde des enfants. La motivation était la même que celle développée dans leur réclamation du 26 février 2003 portant sur l'ICC 2001.

7. Le 7 juin 2005, l'AFC a envoyé aux époux P_____ une décision sur réclamation accompagnée d'un bordereau rectificatif fixant l'ICC 2001 à CHF 43'482.- et admettant une partie de la réclamation mais pas la déduction pour les frais de garde des enfants, les conditions prévues par l'article 7 de la loi sur

l'imposition des personnes physiques-détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16) n'étant pas remplies.

Le même jour, l'AFC a également notifié une décision et un bordereau rectificatif ICC 2002 refusant la déduction pour frais de garde des enfants.

8. Le 5 juillet 2005, par deux recours séparés mais à la teneur identique, M. P_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (CCRICC) contre les décisions sur réclamation. Il a conclu à la prise en compte d'une déduction correspondant aux frais effectifs de garde ou d'au moins CHF 7'000.-, comme celle prévue prévu par la loi pour les familles monoparentales.

Le refus de déduire ces frais violait le principe d'égalité tant par rapport aux familles monoparentales qu'aux concubins. En accordant une déduction pour les frais de garde aux seules familles dites "monoparentales", le législateur genevois avait porté atteinte au droit au mariage et à la famille, consacré par l'article 14 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) en créant un obstacle d'ordre matériel et financier à la vie de couple et de famille, puisqu'il rendait ainsi plus onéreux, pour un couple marié, le fait d'avoir des enfants. La comparaison avec les concubins démontrait que le système prévu à l'article 7 LIPP-V était défavorable aux couples mariés.

9. Par décision du 11 décembre 2006, la CCRICC a rejeté les deux recours après les avoir joints et a mis à la charge des époux P_____, pris solidairement, un émolument de CHF 500.-. La décision adressée aux deux époux a été reçue par eux le 8 janvier 2007.

Les frais de garde des enfants ne pouvaient être assimilés à des frais d'acquisition du revenu déductibles selon la doctrine majoritaire, tant que la loi fiscale cantonale ne le prévoyait pas de manière expresse par une disposition spéciale.

En droit fiscal genevois, deux dispositions légales permettaient la prise en compte des frais de garde, l'une dans le cadre du calcul du revenu imposable (art. 7 LIPP-V) et l'autre dans le cadre du rabais d'impôt (art. 14 al. 4 LIPP-V).

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement était concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique selon l'article 127 alinéa 2 Cst. Ces principes interdisaient que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif et les contribuables qui étaient dans la même situation économique devaient supporter une charge fiscale semblable. Lorsqu'ils étaient dans des situations de

fait différentes qui avaient des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale devait en tenir compte et être adaptée en conséquence.

Les contribuables mariés ne devaient pas supporter une charge fiscale supérieure à celle des contribuables vivant en concubinage qui étaient dans la même situation économique mais, dans la mesure où une égalité absolue ne pouvait être réalisée, il suffisait que la réglementation cantonale n'entraîne pas, d'une manière générale, une imposition plus lourde et systématiquement défavorable des époux par rapport aux concubins.

10. Le 7 février 2007, M. P_____ a recouru au Tribunal administratif contre la décision de la CCRICC en concluant à ce que la déduction pour garde d'enfants soit accordée, soit à raison de la totalité des frais encourus, soit à hauteur de CHF 7'000.-. A titre subsidiaire, il conclut à l'annulation de la décision entreprise en tant qu'elle mettait à la charge des recourants pris solidairement, un émolument de CHF. 500.-. Son épouse n'avait pas recouru et ne saurait se voir infliger un émolument. La désignation de son épouse en tant que partie relevait de l'arbitraire.

La décision de la CCRICC violait le principe de l'égalité de traitement pour les motifs déjà développés dans ses écritures antérieures.

11. Le 15 mars 2007, l'AFC a répondu au recours en concluant à son rejet.

Il existait une présomption de représentation entre époux sur le plan fiscal et de ce fait même si l'un des époux n'avait pas "rempli ses obligations de procédure", il était considéré comme partie.

Le contribuable sollicitait une déduction de CHF 7'000.-, soit deux fois CHF 3'500.- pour les frais de garde de ses deux enfants en bas âge, durant les périodes fiscales 2001 et 2002. Le système fiscal genevois était fondé sur l'imposition de l'ensemble du revenu au sens large du terme. Les exonérations, exemptions, restitutions ou encore déductions avaient un caractère exceptionnel et devaient être expressément prévues par des dispositions légales dont l'interprétation était restrictive.

L'article 7 LIPP-V ne visait aucunement les couples mariés.

L'article 72c de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) autorisait les cantons à prévoir une déduction pour les frais de garde des enfants des parents exerçant une activité lucrative jusqu'à l'entrée en vigueur de la réforme de l'imposition du couple et de la famille. Les modalités d'application de cette mesure incombaient aux cantons.

S'agissant de l'égalité de traitement, le législateur genevois avait tenu compte de la distinction entre les familles monoparentales, soit un ménage

composé d'un seul adulte qui devait assumer tout à la fois l'apport financier et la garde d'un ou plusieurs enfants et les couples mariée avec enfant(s), familles dans lesquelles ces différentes obligations étaient assumées par les deux parents.

Le législateur avait pris en compte, par le biais d'un rabais d'impôt supplémentaire, des frais de garde des familles dans lesquelles les deux conjoints exerçaient une activité lucrative, puisque ces familles bénéficiaient, outre le rabais supplémentaire pour frais de garde de CHF 1'250.- par époux vivant en ménage commun, d'un rabais de CHF 3'500.- dans les cas où les deux conjoints exerçaient une activité lucrative. Le contribuable et son épouse avaient bénéficié de ces rabais supplémentaires.

Selon la jurisprudence, les frais de garde représentaient une charge non déductible du revenu dès lors qu'elle ne pouvait être considérée comme logiquement et directement liée à l'acquisition du revenu. Cette dépense était la conséquence indirecte de l'activité exercée, au même titre que l'achat des aliments, le loyer, le chauffage et le téléphone.

Selon la pratique, si l'un des concubins ne travaillait pas et gardait les enfants, aucune déduction pour frais de garde ne pouvait être octroyée, puisque l'article 7 LIPP-V exigeait que les frais soient effectifs et justifiés. Si les deux concubins travaillaient, l'article 7 LIPP-V n'était pas non plus applicable car les contribuables ne constituaient pas une famille monoparentale.

12. Dans sa réplique du 30 mars 2007, le contribuable a relevé que l'AFC persistait à affirmer que la déduction sur le revenu d'un conjoint de CHF 3'500.- permettait de tenir compte des frais de garde, alors que cette déduction était valable même pour les couples sans enfant.

13. L'AFC a dupliqué le 10 avril 2007. Le rabais d'impôt supplémentaire dont bénéficiaient les époux vivant en ménage commun et travaillant tous les deux avait pour but de réduire le coût supplémentaire résultant du double travail des conjoints dont, notamment, les frais de garde.

14. Le tribunal a informé les parties le 10 avril 2007 que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Le recours porte sur le refus de l'AFC de déduire les frais de garde des enfants des contribuables et sur la qualité de partie de l'épouse du recourant dans la procédure devant la CCRICC et le tribunal de céans.

2. Seul M. P_____ a recouru contre la décision de la CCRICC, notifiée aux deux époux, en concluant à ce que son épouse soit mise hors de cause dans la procédure devant la CCRICC.

a. Chacun des époux vivant en ménage commun est un contribuable. Les époux exercent néanmoins de manière conjointe les droits et s'acquittent des obligations qu'ils ont en vertu de la législation fiscale (art. 16 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Les recours sont réputés introduits en temps utile, si l'un des époux a agi dans les délais. Lorsque les deux époux font usage conjointement d'un moyen de droit ou que l'un des conjoints le fait indépendamment de l'autre, seuls les deux époux conjointement, ou seul le conjoint ayant fait usage du moyen de droit, peut le retirer (art. 16 al. 3 LPFisc). En outre, les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Toutefois, chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable (art. 12 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - I) - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (LIPP I - D 3 11).

Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) est applicable (art. 2 al. 2 LPFisc).

b. Les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée et toute personne, qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée, sont titulaires de la qualité pour recourir (art. 60 litt. a et b LPA). Le Tribunal administratif a déjà jugé que les lettres a et b de la disposition précitée doivent se lire en parallèle.

Cette notion de l'intérêt digne de protection est identique à celle qui a été développée par le Tribunal fédéral sur la base de l'article 103 lettre a de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 et qui était applicable aux juridictions administratives des cantons, conformément à l'article 98a de la même loi (ATA/567/2006 du 31 octobre 2006, consid. 3a et les références citées ; ATA/434/2005 du 21 juin 2005, consid. 2). Elle correspond aux critères exposés à l'article 89 alinéa 1 lettre c de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, en vigueur depuis le 1er janvier 2007 (LTF - RS 173.110 ; FF 2001 4127) et que les cantons sont tenus de respecter, en application de la règle d'unité de la procédure qui figure à l'article 111 alinéa 1 LTF (FF 2001 4146 ; ATA/331/2007 du 26 juin 2007).

Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Selon la jurisprudence, le recourant doit être touché dans une mesure et une intensité plus grande que la généralité des administrés, et l'intérêt invoqué – qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé, mais qui peut être un intérêt de fait – doit se trouver, avec l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en

considération. Il faut donc que le recourant ait un intérêt pratique à l'admission du recours, soit que cette admission soit propre à lui procurer un avantage, de nature économique, matérielle ou idéale. Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt de la loi ou d'un tiers est en revanche irrecevable (ATF 121 II 359 pp. 361 et 362 ; 121 II 39, consid. 2c/aa p. 43 ; 120 Ib 48 et les arrêts cités ; ATA/35/2002 du 15 janvier 2002, confirmé par Arrêt du Tribunal fédéral 1A.47/2002 du 16 avril 2002, consid. 3 ; ATA/696/2000 du 14 novembre 2000).

En l'espèce, en recourant contre la qualité de partie de son épouse, M. P_____ n'invoque aucun intérêt personnel digne de protection selon la définition développée ci-dessus. M. P_____ n'indique pas davantage agir en qualité de représentant de son épouse (art. 9 LPA). En conséquence, le recours sera déclaré irrecevable sur ce point.

c. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable en tant qu'il porte sur la déduction des frais de garde, (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

3. La LIPP-V est entrée en vigueur le 1er janvier 2001. Son article 7, intitulé "déductions pour frais de garde", prévoit que les contribuables célibataires, veufs, divorcés, séparés de corps ou de fait et qui tiennent ménage indépendant avec leurs enfants mineurs dont ils ont la garde, peuvent déduire du produit de leur travail, pour chaque enfant jusqu'à l'âge de 12 ans, les frais de garde effectifs et justifiés jusqu'à concurrence de CHF 3'500.- par année, respectivement de CHF 5'000.- par année si le revenu brut total ne dépasse pas CHF 50'000.-.

Le recourant et son épouse, faisant ménage commun, ne peuvent donc se voir appliquer les "déductions pour frais de garde" à teneur du texte clair de la disposition précitée.

4. Les recourants entendent se prévaloir du principe de l'égalité de traitement pour obtenir une déduction correspondante à celle prévue à l'article 7 LIPP-V sur les revenus du couple.

En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (ATF 122 I 101 consid. 2b p. 103 ; 118 Ia 1 consid. 3a p. 3).

Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens.

En vertu du principe 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 (ATA/320/2006 du 13 juin 2006 ; ATA/755/2005 du 8 novembre 2005).

Toutefois, la réglementation légale en la matière est nécessairement schématique en raison de la multiplicité des situations individuelles à considérer, ce qui est toutefois compatible avec les principes susmentionnés. A cela s'ajoute que les possibilités de comparer les différentes situations restent limitées (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.107/2007 du 4 septembre 2007 et les références citées).

5. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne contient aucune disposition permettant la déduction des frais occasionnés par la garde des enfants.

Une telle déduction était prévue dans une loi du 20 juin 2003, rejetée en votation populaire. Elle est également envisagée dans le cadre de la réforme de la législation concernant l'imposition de la famille (Rapport sur les mesures de politique familiale en suspens et sur leurs conséquences financières, administration fédérale des contributions, juillet 2005, p. 11-12).

Ces frais n'entrent pas dans les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu selon le droit fiscal harmonisé ni dans la liste exhaustive des déductions générales de l'article 9 alinéa 2 LHID (M. REICH, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2^{e} éd., Bâle 2002, p.166-168).

En revanche, dans l'attente de la réforme de la législation concernant l'imposition de la famille, le législateur fédéral a prévu dans la LHID, à titre de mesure transitoire, d'autoriser les cantons à prévoir la déduction des frais de garde. L'article 72c LHID autorise une telle déduction, selon la forme, le montant et les conditions choisies par les cantons (M. REICH, op. cit., p. 168 ; C. RHINER BAUMGARTNER, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, in Revue fiscale 2001, p. 188).

6. a. Le droit fiscal genevois prévoit une prise en compte différenciée des charges que représentent pour les parents les frais de garde de leurs enfants. Pour les couples mariés, faisant ménage commun, les frais sont pris en compte dans le rabais d'impôt à raison de CHF 1'250.- par époux vivant en ménage commun, soit CHF 2'500.- pour un couple marié vivant avec ses enfants. Ce dernier montant est également admis pour les contribuables célibataires, veuf, divorcés, séparés de corps ou de fait, qui tiennent ménage aves leurs enfants mineurs, soit les familles dites monoparentales (art. 14 al. 4 LIPP-V).

Ainsi, l'argument des recourants sur ce point tombe à faux puisque l'application du rabais supplémentaire prévu par l'article 14 alinéa 4 LIPP-V n'est prévu que pour les familles et non pas pour les couples sans enfants, comme ils l'allèguent.

b. A cela s'ajoute, cas échéant, un deuxième rabais de CHF 3'500.- prévu dans les cas où les deux conjoints exercent une activité lucrative (art. 14 al.1 let. a LIPP-V). Ce dernier rabais a pour but de réduire le coût supplémentaire résultant du double travail des conjoints, dont, notamment, les frais de garde (MCG 2000 22/IV p. 3544-3571). Ce rabais dépend de l'activité des deux conjoints et non de la présence d'enfants.

c. Pour les familles monoparentales, une déduction pour frais de garde effectifs et justifiés jusqu'à concurrence de CHF 3'500.- par année, respectivement de CHF 5'000.- si le revenu brut total ne dépasse pas CHF 50'000.-, est également prévue (art. 7 LIPP-V).

7. a. L'historique des dispositions susmentionnées montre que le législateur genevois a renoncé lors de l'introduction du rabais d'impôt à une déduction pour les frais de garde pour tous les parents.

Lors des débats devant la commission fiscale du Grand Conseil, il a été relevé qu'une déduction pour frais de garde sur le revenu brut ne concernerait pas toutes les familles, en particulier celles qui ne confiaient pas leurs enfants à l'extérieur. En outre, il existait des formes de garde individuelle ou collective échappant au mécanisme d'aides publiques. De ce fait, l'impact sur les familles avec enfants était discutable, une majorité d'entre elles utilisant des systèmes de garde d'enfants qui échappaient aux contrôles institutionnels (Rapport de la commission fiscale du 21 août 2002 - MGC 2001-2002 X p. 5151-5152).

b. Les familles monoparentales représentent une catégorie de contribuables qui sont régulièrement prises en compte de façon distincte par les législateurs, que ce soit au niveau fédéral ou cantonal. La commission d'experts chargée d'examiner le système suisse d'imposition de la famille constatait en 1998 que tous les cantons allégeaient la charge des familles monoparentales en accordant des déductions fixes ou en pourcentage du revenu, des déductions en pour cents du montant de l'impôt, combinées parfois avec le barème pour les personnes mariées, ou en appliquant d'autres mesures portant sur le barème (Rapport de la commission d'experts chargée d'examiner le système suisse d'imposition de la famille, Berne 1998, p. 28). Ce traitement différencié provient notamment du fait que sur le plan économique, le coût d'un enfant est estimé à plus de CHF 1'800.- dans une famille monoparentale, contre CHF 1'000.- dans un couple avec deux enfants. Ainsi, le risque de pauvreté est accentué dans les familles monoparentales : près d'un quart d'entre-elles vivent en dessous du seuil de pauvreté et 17% perçoivent l'aide sociale (Rapport sur les familles 2004 du Département fédéral de l'Intérieur,

p. 11 ; "La statistique de l'aide sociale 2005", Office fédéral de la statistique, communiqué de presse du 26 juin 2007).

Il découle de ce qui précède que la distinction opérée par la loi genevoise n'est pas contraire aux principes de l'imposition selon la capacité contributive et de l'égalité de traitement

Mal fondé, le recours sera rejeté.

8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

rejette dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 7 février 2007 par Madame P_____ et Monsieur P_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 2006;

met à la charge des recourants pris conjointement et solidairement un émolument de CHF 1'500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 P_____, à Madame P_____, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, Mme Junod, juges, M. Torello, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :