

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/691/2020-ICCIFD

ATA/1312/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 15 décembre 2020

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 août 2020 (JTAPI/683/2020)**

EN FAIT

1) Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année fiscale 2018 de Madame et Monsieur A_____.

2) Les époux A_____ ont célébré leur mariage le 4 juillet 2018 et déposé une déclaration fiscale conjointe pour l'année 2018 auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) en avril 2019.

Ils sont parents de deux enfants nés en 2016. M. A_____ est également le père de deux autres enfants, nés respectivement en 1998 et en 2001, et Mme A_____, la mère d'un enfant né en 2008.

3) Par bordereaux du 24 juillet 2019, l'AFC-GE les a taxés conjointement pour l'IFD et l'ICC 2018, qui ont été fixés à, respectivement, CHF 482.- et CHF 10'100.10.

4) Dans leur réclamation, les contribuables ont exposé que pour l'année fiscale 2017, alors qu'ils n'étaient pas encore mariés, ils avaient payé des impôts totaux de CHF 3'925.65 (CHF 25.- pour Mme A_____ et CHF 3'900.65 pour M. A_____). Or, pour l'année 2018, alors qu'aucun changement notable n'était intervenu dans leur situation financière respective, l'AFC-GE avait fixé leurs impôts à CHF 10'582.10, le seul fait nouveau étant leur mariage en 2018, lequel ne pouvait justifier une telle augmentation.

Ils sollicitaient de l'AFC-GE qu'elle leur fournisse « une simulation d'impôts ICC et IFD 2018 individuels, comme [s'ils n'étaient] pas mariés », contestant le fait d'être traités fiscalement de manière inégale par rapport aux couples non mariés.

5) L'AFC-GE leur a répondu qu'elle n'était pas habilitée à effectuer des simulations d'impôts. Le fait de cumuler des revenus influençait le taux de l'impôt et la différence d'impôt pouvait être importante lorsque des charges de famille donnant droit au barème réduit existaient avant le mariage, ce qui était leur cas, M. A_____ ayant deux enfants à charge et Mme A_____ un enfant.

6) Les contribuables ont alors demandé à l'AFC-GE de les imposer séparément, ce que celle-ci a refusé de faire.

7) Par décisions du 24 janvier 2020, l'AFC-GE a rejeté la réclamation, considérant qu'une imposition séparée serait manifestement contraire aux principes découlant des lois fiscales. L'augmentation des impôts en 2018, par rapport à l'année 2017, n'était pas due uniquement au mariage des contribuables,

mais également au fait qu'en 2017, M. A_____ avait bénéficié d'une déduction d'une demi-charge de famille pour son enfant entretemps devenu majeur et en année sabbatique en 2018. Les contributions d'entretien versées à un enfant majeur n'étaient pas déductibles. Ils avaient été imposés les deux au « barème marié » conféré aux familles monoparentales en 2017.

- 8) Par acte du 24 février 2020, les époux ont recouru contre ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant implicitement à leur annulation.

S'ils ne s'étaient pas mariés, ils n'auraient payé, selon l'estimation de leur fiduciaire, que des impôts à hauteur de CHF 4'834.30. L'AFC-GE leur réclamait plus du double d'impôts. Il s'agissait d'une discrimination des couples mariés par rapport à ceux ne l'étant pas.

- 9) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, relevant que la différence de traitement entre les personnes mariées et célibataires était ancrée dans la loi.

- 10) Dans leur réplique, les époux ont conclu à ce qu'ils soient imposés séparément, qu'une indemnité de CHF 21'000.- au titre de « dédommagement pour tort moral » leur soit allouée, que « l'intégralité des honoraires de leur future défense (expertise fiscale incluse) pour plaider leur cause (estimation 50'000.- à 100'000.- CHF) » soit prise en charge par l'État de Genève et à ce que les frais de la procédure ne soient pas mis à leur charge. Ils ont repris les arguments formulés dans leurs écritures précédentes.

- 11) Dans sa duplique, l'AFC-GE a relevé que les contribuables n'avançaient aucun argument nouveau pouvant influencer sur le sort du litige.

- 12) Par jugement du 24 août 2020, le TAPI a rejeté le recours.

Le calcul de l'impôt n'était pas contesté en soi et apparaissait conforme aux dispositions légales applicables aux couples mariés vivant en ménage commun. Les époux ne faisaient valoir aucune différence de traitement avec celui réservé aux contribuables de la même catégorie.

La taxation avait été effectuée dans le respect du principe de la légalité. L'inégalité de traitement avec les couples non mariés découlait du droit fédéral.

- 13) Par envoi du 24 septembre 2020, les époux ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre ce jugement en concluant implicitement à son annulation et à celle des bordereaux ICC et IFD 2018 ainsi qu'à une imposition 2018 séparée.

Leur argumentation portait sur la discrimination dont ils s'estimaient victimes, chiffres à l'appui. Ils souhaitaient être traités de la même manière que des concubins. Ils étaient prêts à divorcer pour raison fiscale.

- 14) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, reprenant le raisonnement développé devant le TAPI.
- 15) Les recourants n'ayant pas répliqué dans le délai imparti à cet effet, 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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
- 2) Le litige porte sur l'imposition ICC et IFD 2018 des époux. Ils se plaignent d'une forte augmentation de leur imposition entre l'année fiscale 2017 et 2018, année de leur mariage. Ils ne remettent pas en cause l'application des dispositions légales faite par l'AFC-GE ou les calculs ayant abouti à la taxation, mais font valoir une inégalité de traitement avec l'imposition des couples non mariés.
 - a. Les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial, en droit fiscal fédéral et cantonal (art. 9 al. 2 LIFD et art. 8 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 qui prévoit aussi la même règle pour la fortune des époux).
 - b. La LIFD prévoit un barème pour les époux vivant en ménage commun qui s'applique également aux contribuables divorcés qui font ménage commun avec leurs enfants mineurs ou majeurs en formation dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien (art. 36 al. 2 et 2 bis LIFD).
 - c. L'art. 11 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) prévoit que l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Cette réduction est valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien. Le droit cantonal détermine si la réduction est accordée sous forme d'une déduction en pourcent sur

le montant de l'impôt, dans des limites exprimées en francs, ou sous forme de barèmes différents pour les personnes seules et les personnes mariées.

En droit genevois, l'art. 41 al. 1 LIPP fixe le barème pour le taux de l'impôt sur le revenu. Le taux appliqué aux époux ainsi qu'aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien est celui qui correspond à 50 % du revenu (art. 41 al. 2 et 3 LIPP).

Le Tribunal fédéral a jugé que les dispositions genevoises en matière d'imposition du couple des familles monoparentales ainsi que des célibataires étaient conformes à l'art. 11 LHID (arrêt 2C_253/2009 du 12 avril 2010 consid. 2.2 concernant tant les dispositions en vigueur avant qu'après 2010).

d. Tant dans le droit fiscal fédéral que cantonal, les concubins ne constituent pas une catégorie de contribuables. Ils sont imposés séparément comme les personnes vivant seules et il n'est pas tenu compte de la communauté de fait qu'ils forment, de sorte que chacun est imposé sur ses revenus propres et qu'aucune compensation n'est possible entre les revenus, les pertes et les déductions de l'un et de l'autre (ATF 118 Ia 1 consid. 3b ; ATA/287/2009 du 16 juin 2009).

e. En l'espèce, l'imposition des recourants a été faite conformément aux dispositions de la LIFD et de la LIPP, ce qui n'est au demeurant pas litigieux.

Toutefois, compte tenu de l'imposition qui résulte de ces dispositions, les recourants veulent se voir imposer comme des contribuables non mariés, par égalité de traitement.

- 3) a. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 138 V 176 consid. 8.2 et les références citées). Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 138 I 225 consid. 3.6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_582/2013 du 2 mai 2014 consid. 6.2.1).

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. Le principe de la généralité de l'imposition interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées

par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1) ; il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale ; ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1). Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. (ATF 133 I 206 consid. 6.1).

Les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/1303/2019 du 27 août 2019 consid. 7a ; ATA/459/2018 du 8 mai 2018 consid. 3), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

b. Dans l'arrêt Hegetschweiler du 13 avril 1984, le Tribunal fédéral avait déjà constaté une discrimination des couples mariés (ATF 110 Ia 7 = JdT 1986 I 37) mais, s'agissant d'une discrimination ancrée dans la loi, seule une modification législative pouvait y remédier.

Dans un arrêt concernant le canton de Genève, le Tribunal fédéral avait confirmé une pratique de l'AFC-GE d'admettre que les couples mariés supportent une charge fiscale jusqu'à 10 % supérieure à celle de concubins dans la même situation (arrêt du Tribunal fédéral 2P.251/1998 du 18 mai 1999). Il a également confirmé un arrêt genevois, dans lequel il avait été admis l'abandon de cette pratique, la législation ayant changé avec l'échéance du délai d'adaptation du droit cantonal à la LHID (arrêt du Tribunal fédéral 2C_523/2009 du 12 avril 2010 confirmant l'ATA/287/2009 du 16 juin 2009).

Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral a considéré, qu'en vertu de l'obligation d'appliquer les lois fédérales prévue à l'art. 190 Cst, qui s'étendait également aux lois cantonales lorsque celles-ci constituaient des actes d'exécution de la législation fédérale, telles les lois fiscales cantonales reprenant la LHID sans la modifier, il fallait s'accommoder de l'inégalité de traitement constatée entre couples mariés et concubins – qui atteignait 32,25 % en matière d'ICC et 123,49 % en matière d'IFD – « jusqu'à ce que le législateur fédéral lui-même mette un terme à la violation de la Constitution » (arrêt précité consid. 4.3).

c. La réforme du système en vigueur est envisagée depuis l'arrêt Hegetschweiler par le législateur fédéral qui a échoué, à ce jour, à trouver une solution satisfaisante pour répondre aux discriminations existantes en adoptant un modèle
d'imposition différent
(https://www.efd.admin.ch/efd/fr/home/steuern/steuern-national/reforme-de-l_imposition-du-couple-et-de-la-famille.html consulté le 9 décembre 2020). Ainsi,

récemment, le Tribunal fédéral a annulé la votation fédérale du 28 février 2016 sur l'initiative « Pour le couple et la famille - Non à la pénalisation du mariage » (ATF 145 I 207) et le Conseil des États a rejeté le 24 septembre 2020 une initiative argovienne contre la pénalisation fiscale du mariage. Lors de la session d'automne 2020 de l'assemblée fédérale par exemple, une interpellation, deux motions et un postulat concernaient des solutions proposées pour remédier aux inégalités constatées (motion 20.3039 du 4 mars 2020 : « le quotient familial pour supprimer la pénalisation fiscale du mariage » ; postulat 19.4375 du 27 septembre 2019 : « pour une imposition équilibrée des couples et de la famille, passer par le quotient familial ? » ; interpellation 20.3876 du 19 juin 2019 : « imposition individuelle. Le Conseil fédéral n'a-t-il pas examiné la situation dans sa globalité » ; motion 19.3630 du 17 juin 2019 : « passage rapide à l'imposition individuelle en Suisse ») et attestent de l'actualité de cette problématique, laquelle occupe également toujours la doctrine (Claudia VISCARDI, *Matrimonio e fiscalità: problematiche passate e presenti. Quali soluzioni future?*, in *Novità fiscali*, 1/2020 p. 6).

d. En l'espèce, les recourants comparent leur situation à celle de concubins et relèvent une différence d'imposition correspondant à près d'un triplement de l'imposition globale, dont toutefois une partie est liée à une modification des charges de famille.

Or, conformément aux principes exposés ci-dessus et établis par le Tribunal fédéral, il convient de confirmer l'imposition des recourants. En effet, la taxation a été opérée dans le respect de la législation genevoise et ne peut être corrigée, compte tenu de l'art. 190 Cst., qu'une inégalité de la charge fiscale puisse en résulter ou non.

En effet, l'application d'une taxation séparée n'est possible que lorsque les époux renoncent à vivre en ménage commun et vivent séparés de manière durable sans mise en commun des moyens d'existence (ATF 138 II 300 consid. 2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_502/2015 du 29 février 2016 consid. 3.1).

Partant, tant les bordereaux de taxation que la décision rendue sur réclamation et le jugement du TAPI, qui appliquent correctement les dispositions légales, sont conformes au droit.

En conséquence, le recours, en tous points infondé, sera rejeté.

- 4) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 septembre 2020 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 août 2020 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature 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 Madame et 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, Mmes Lauber et Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

M. Mazza

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :