

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/827/2012-ICCIFD

ATA/291/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 7 mai 2013

1^{ère} section

dans la cause

Madame P_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
3 décembre 2012 (JTAPI/1478/2012)**

EN FAIT

1. Madame P_____, domiciliée à Genève, et son mari, Monsieur M _____, domicilié depuis 2006 à Loisin, en Haute-Savoie, ont divorcé selon jugement du 18 décembre 2009, prononcé par le Tribunal de grande instance (ci-après : TGI) de Thonon-les-Bains.

Selon le dispositif dudit jugement, l'autorité parentale sur les enfants mineurs du couple, S _____ M _____, née le _____ 1995 et T _____ M _____, né le _____ 2003, serait exercée par les 2 parents, la résidence des enfants étant fixée alternativement aux domiciles de la mère et du père, avec partage par moitié des frais de déplacement en cas d'éloignement des domiciles respectifs.

Il était dit que "chacun des parents prendra en charge la moitié des frais d'éducation des enfants (scolarité, loisirs, assurance-maladie, vêtements, etc...)" et que chacun d'eux percevra la moitié des allocations familiales.

Ce jugement est devenu définitif et exécutoire. Mme P_____ a continué à vivre en Suisse.

2. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2010, elle a indiqué être divorcée et mentionné un revenu brut de CHF 94'375.-, correspondant à un revenu imposable de CHF 51'606.- pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et de CHF 64'998.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).

De plus, sous la rubrique "charges de famille", elle a déclaré faire ménage commun et assurer pour l'essentiel l'entretien de ses 2 enfants.

3. Le 2 novembre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) lui a adressé un bordereau de taxation pour l'ICC s'élevant à CHF 9'896,55, calculé sur un revenu imposable de CHF 60'606.-. Sous la rubrique "barème d'imposition", il était mentionné "art. 41 al. 1 LIPP" (loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

Le bordereau de taxation concernant l'IFD, daté du 2 novembre 2011 également, avait été calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 63'900.- et s'élevait à CHF 902,25. Le barème d'imposition était celui de l'art. 214 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

4. Le 28 novembre 2011, Mme P_____ a élevé réclamation à l'encontre du seul bordereau relatif à l'ICC. Le barème qui lui avait été appliqué, soit celui de célibataire, ne correspondait pas à son statut de femme divorcée avec 2 enfants à charge. Elle sollicitait le droit de bénéficier du "splitting", en application de

l'art. 39 al. 2 LIPP. Le jugement de divorce précisait textuellement qu'elle assurait l'essentiel des charges de famille de ses 2 enfants. Elle priait l'AFC-GE de réétudier son statut fiscal.

5. Le 16 janvier 2012, l'AFC-GE a rejeté la réclamation relative à l'ICC. Le jugement de divorce avait fixé une garde alternée. Or, selon l'information du 16 février 2011 (ci-après : l'information n. 2/2011) chiffre 2.2, pouvaient bénéficier du "splitting" les contribuables divorcés faisant ménage commun avec leurs enfants mineurs ou majeurs, qui constituaient des charges de famille au sens de l'art. 39 al. 2 LIPP et dont ils assuraient pour l'essentiel l'entretien. Selon la jurisprudence, lorsqu'il n'y avait pas, comme en l'espèce, de versement d'une pension alimentaire, et que les parents pratiquaient une garde alternée, le parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien était celui disposant du revenu brut le plus élevé.
6. Le 30 janvier 2012, Mme P_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) concernant la décision de taxation pour l'ICC et l'IFD 2010. Son ex-époux et elle-même assuraient chacun les frais de l'entretien de leurs 2 enfants à hauteur de 50 %. Elle ne remettait pas en question les éléments retenus par l'AFC-GE, mais uniquement le taux d'imposition, qui ne correspondait pas à sa situation effective, pour les raisons déjà exposées.
7. Le 6 juin 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en constatant préalablement que la réclamation et la décision sur réclamation ne portaient que sur l'ICC. La taxation IFD 2010 était déjà entrée en force.

Le 1^{er} janvier 2010 était entrée en vigueur la LIPP, qui s'appliquait pour la première fois à la période fiscale 2010. La contribuable contestait le barème d'imposition qui lui avait été appliqué d'après l'art. 41 al. 2 LIPP. Or, selon l'information n. 2/2011 et d'après la jurisprudence, le parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien en cas de garde alternée était celui qui disposait du revenu brut le plus élevé. Dans les autres cas, le parent assurant pour l'essentiel l'entretien était généralement celui faisant ménage commun avec l'enfant. Quant à la déduction pour charges de famille, ses conditions en avaient été modifiées suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle LIPP. Jusqu'à la période fiscale 2009, le parent qui avait la garde de l'enfant pouvait revendiquer la déduction de la charge de famille. Dès la période fiscale 2010, et lorsqu'il n'y avait pas de versement de pension alimentaire mais que les 2 parents assuraient l'entretien de l'enfant, la déduction pour charge de famille était partagée entre eux de manière paritaire.

En l'espèce, il convenait de retenir que les 2 ex-conjoints exerçaient une garde alternée d'importance équivalente sur leurs 2 enfants mineurs en 2010. M. M _____ réalisant le revenu le plus élevé, il pouvait seul bénéficier du barème réduit. En conséquence, Mme P_____ avait été imposée à juste titre selon le

barème ordinaire de l'art. 41 al. 1 LIPP. En revanche, chacun des 2 ex-conjoints avait été mis au bénéfice de 2 demi-charges de famille, ce qui n'était pas contesté. En conséquence, le recours devait être rejeté.

8. Par jugement du 3 décembre 2012, le TAPI a fait sienne l'argumentation de l'AFC-GE en déclarant le recours irrecevable s'agissant de l'IFD 2010 et en rejetant le recours pour le surplus, dans la mesure de sa recevabilité.
9. Le 3 janvier 2013, Mme P_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) en reprenant ses explications et conclusions. Elle participait à raison de 50 % aux frais d'entretien et d'éducation de ses enfants, mais était imposée à 100 % sur ses revenus, comme une personne célibataire, sans enfant, de sorte que l'ICC qui lui était réclamé représentait près de CHF 10'000.- au lieu de CHF 4'480.- et l'IFD CHF 908.- au lieu de CHF 454.-. Pour le bien-être de leurs enfants, les ex-époux avaient mis en place une garde alternée, mais cette loi créait des problèmes économiques difficiles à gérer pour le parent qui gagnait moins que l'autre. Elle ne savait pas combien son ex-mari avait gagné en 2010, mais elle était certaine qu'il ne subvenait pas, dans une plus grande mesure qu'elle, aux frais d'entretien des enfants.
10. Le TAPI a produit son dossier le 22 janvier 2013.
11. L'AFC-GE a conclu le 14 février 2013 au rejet du recours pour les raisons déjà exposées. Le jugement du TAPI, conforme à la LIPP et à la pratique cantonale définie dans l'information n. 2/2011, elle-même fondée sur la jurisprudence du Tribunal fédéral, ne pouvait qu'être confirmé.

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ne s'est pas prononcée.
12. Cette écriture a été transmise à la recourante avec un délai au 15 mars 2013 pour déposer d'éventuelles observations à son sujet. Mme P_____ ne s'est pas manifestée dans ce délai et 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). Il ne peut toutefois concerner que l'ICC, la réclamation faite par Mme P_____ le 28 novembre 2011 n'ayant pas porté sur l'IFD, pas plus que la décision sur réclamation rendue le 16 janvier 2012 par l'AFC-GE.

Le recours auprès du TAPI ne pouvait donc porter sur l'IFD, ce qu'a constaté à juste titre le TAPI dans son jugement du 3 décembre 2012, objet du recours.

2. Il est établi et non contesté que le litige porte sur le barème d'imposition auquel l'AFC-GE a soumis la contribuable pour l'ICC 2010, et que la cause doit s'examiner à la lumière de la LIPP du 27 septembre 2009, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, et de l'information n. 2/2011 applicable dès la période fiscale 2010. Enfin, il est constant qu'au cours de cette année fiscale-ci, M. M _____ a réalisé un salaire annuel brut plus élevé que celui de son ex-épouse.
3. L'art. 41 al. 1 LIPP fixe le taux de l'impôt selon le revenu déterminant du contribuable.

Pour les époux vivant en ménage commun, le taux appliqué à leur revenu est celui qui correspond à 50 % de ce dernier (art. 41 al. 2 LIPP).

L'alinéa 2 est également applicable aux 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, et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien (art. 41 al. 3 LIPP).

Aux termes du jugement de divorce prononcé le 18 décembre 2009 par le TGI de Thonon-les-Bains, qui est définitif, les ex-époux ont une garde alternée sur les 2 enfants, avec un partage par moitié des frais de déplacement et d'éducation de ceux-ci, sans versement d'une pension alimentaire, chacun des parents recevant en outre la moitié des allocations familiales.

L'AFC-GE a appliqué à chacun des parents - M. M _____, travaillant à Genève étant soumis à l'impôt à la source - 1 charge de famille, soit 2 demi-charges pour les 2 enfants. Elle a appliqué à Mme P_____ le taux d'imposition prévu par l'art. 41 al. 1 LIPP correspondant pour l'ICC à 15 %. Elle a justifié sa décision par le fait que l'art. 41 al. 2 LIPP précité n'était pas applicable à la contribuable car celle-ci n'assurait pas l'essentiel de l'entretien des enfants, au sens de l'art. 41 al. 3 LIPP.

4. Contrairement aux allégués de la recourante, le jugement de divorce ne précisait pas du tout qu'elle assurait l'essentiel des charges de famille des 2 enfants. Bien au contraire, le jugement a procédé expressément à un partage par moitié des frais et des allocations familiales.

Dans un tel cas, l'AFC-GE doit déterminer lequel des ex-conjoints assure pour l'essentiel l'entretien des enfants. S'inspirant de la circulaire n. 7 de l'AFC-CH du 20 janvier 2000, applicable pour l'IFD, et de la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.107/2007 du 4 septembre 2007), l'AFC-GE a édicté l'information n. 2/2011, qui reprend les mêmes principes.

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 133 II 305 consid. 8.1 et les références citées ; Arrêts du Tribunal fédéral 9C_477/2011 du 13 juillet 2012 consid. 4.1.3 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1^{er} septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c).

Selon le chiffre 2.1 de l'information n. 2/2011, intitulé "introduction d'un barème unique d'imposition et du splitting", un seul barème d'impôt est utilisé dès l'année fiscale 2010 pour calculer l'impôt cantonal de base sur le revenu.

Ce barème s'applique notamment aux personnes qui, bien qu'ayant à charge des enfants mineurs ou majeurs, ne font pas ménage commun avec eux ou ne subviennent pas, pour l'essentiel, à leur entretien.

Afin d'atténuer la progressivité du barème résultant, pour les couples, du cumul de leurs revenus, la LIPP a introduit le système du "splitting intégral" qui consiste à diviser par deux le revenu global du couple pour déterminer le taux d'imposition.

Peuvent bénéficier du splitting notamment les contribuables divorcés qui font ménage commun avec leurs enfants, mineurs ou majeurs, 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 ladite pension, que le débiteur peut déduire de ses revenus.

Lorsque - comme en l'espèce - le jugement de divorce n'instaure pas le versement d'une pension alimentaire et que les parents pratiquent une garde alternée, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est celui qui dispose du revenu brut le plus élevé, soit en l'espèce M. M _____.

5. Par conséquent, la taxation ICC 2010 de Mme P_____ est conforme au droit, à la jurisprudence et à l'information n. 2/2011. Certes, la contribuable est taxée dans une proportion plus élevée que son ex-mari mais cette imposition - de 15 % - n'est pas contraire au principe de la capacité contributive de l'intéressée et

l'AFC-GE ne peut édicter des règles générales susceptibles d'appréhender toutes les situations particulières des administrés.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de Mme P_____, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 janvier 2013 par Madame P_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 3 décembre 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.- ;

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 P_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Hurni, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :