RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1417/2021 ICCIFD JTAPI/144/2022

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 21 février 2022

dans la cause

Madame A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Statuant par jugement (JTPI/1_____) du 5 février 2015 sur mesures protectrices de l'union conjugale, le Tribunal de première instance (TPI) a :

   - autorisé Madame Madame A_____ (ci-après : la contribuable, puis la recourante) et Monsieur B_____ à vivre séparés ;
   - ordonné une garde alternée sur les enfants du couple, C_____ et D_____ (nés respectivement en 2005 et 2007), devant s'exercer du lundi matin au mercredi à 18h auprès de la contribuable et du mercredi à 18h au vendredi matin auprès de M. B_____, ainsi qu'un week-end sur deux, du vendredi soir au lundi matin, et durant la moitié des vacances scolaires chez chacun d'eux ;
   - dit que le domicile légal des enfants était auprès de la contribuable ;
   - condamné M. B_____ à s'acquitter, dès le 1er février 2015, « des frais suivants concernant les enfants C_____ et D_____ : la part des primes d'assurance-maladie non prises en charge par E_____ SA, les frais médicaux non remboursés, les primes d'assurance-vie, les frais extra-scolaires (école de football et camp d'été), les frais parascolaires (prise en charge à midi et le soir deux fois par semaine), les frais de cuisines scolaires (deux fois par semaine) et les frais de transport (abonnements TPG) ».

2. Sur la base de ce jugement, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) a admis le recours que la contribuable avait porté devant lui à l'égard de la période fiscale 2016 (cf. cause A/1_____), considérant, à l'inverse de ce que l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) avait retenu, que dans la mesure où ledit jugement lui attribuait clairement une garde plus importante que celle assumée par M. B_____, la contribuable devait être considérée comme celle qui assurait pour l'essentiel l'entretien des enfants en 2016 et, par conséquent, bénéficier du barème réduit (cf. JTAPI/2_____ du 24 août 2020 consid. 5 s).

   Non contesté, ce jugement est entré en force.

3. Par jugement du 12 décembre 2017 (JTPI/3_____), le TPI a :

   - dissout par le divorce le mariage contracté par la contribuable et M. B_____ ;
   - ratifié la convention des parties sur les effets accessoires du divorce, « annexée au présent jugement et qui en fait partie » ;
   - maintenu l'autorité parentale conjointe de ces derniers sur leurs enfants C_____ et D_____ ;

- dit que la garde des enfants serait alternée entre les ex-époux et exercée selon les modalités suivantes :
    - du lundi à 8h au mercredi à 18h [soit durant 58h] auprès de la contribuable, étant précisé que les enfants seraient pris en charge par cette dernière tous les mercredis midis et après-midis jusqu'à 18h, en raison de son activité à temps partiel à hauteur de 80 % ;
    - du mercredi à 18h au vendredi à 16h [soit durant 46h] auprès de M. B_____ ;
- dit que le domicile légal des enfants serait auprès de la contribuable ;
- donné acte à M. B_____ de ce qu'il s'engageait [par ladite convention] à s'acquitter « de tous les frais fixes des enfants C_____ et D_____, à savoir les primes d'assurance-maladie de base et complémentaire, les frais de parascolaire et de restaurants scolaires, les frais médicaux non remboursés par l'assurance-maladie, les frais d'activités extrascolaires et les frais d'abonnements TPG » ;
- donné acte aux parties de ce qu'elles prendraient en charge conjointement, à hauteur de la moitié chacune, « tous les frais extraordinaires des enfants C_____ et D_____, à condition que lesdits frais ne soient pas pris en charge par l'assurance-maladie ».

4. Dans ses déclarations fiscales pour les années 2017 à 2020, la contribuable s'est prévalue de deux charges de famille pour C_____ et D_____, précisant qu'elle en avait assumé l'entretien pour l'essentiel.

5. En taxant la contribuable pour ces périodes, par bordereaux des 2 mars 2021 (2017 à 2019) et 21 avril 2021 (2020), l'AFC-GE lui a accordé deux demi-charges de famille et l'a imposée selon le barème de base, précisant à cet égard (dans les avis de taxation joints à ces bordereaux) que lorsque les parents pratiquaient une garde alternée et qu'aucune contribution d'entretien n'était versée, le parent ayant le revenu le plus élevé était supposé contribuer de manière plus importante à l'entretien de l'enfant et bénéficiait donc du barème réduit, à moins qu'il démontrât que les frais nécessaires à l'entretien de l'enfant étaient partagés de manière égale entre les parents. Le Tribunal fédéral avait récemment précisé qu'une légère différence entre le nombre de jours de garde de la mère et du père n'était pas pertinent « pour admettre une garde alternée » (arrêt 2C_4_____ du 19 novembre 2020). En l'occurrence, il s'agissait d'une garde alternée, les frais nécessaires à l'entretien des enfants n'étant pas partagés de manière égale entre les parents (selon le jugement de divorce). Dès lors que la contribuable n'avait pas le revenu le plus élevé, elle ne pouvait pas bénéficier du barème réduit.

6. Par courrier du 17 mars 2021, la contribuable a formé réclamation contre les bordereaux du 2 mars 2021 relatifs aux impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) 2017 à 2019.

Pour ces années fiscales, l'AFC-GE avait refusé le barème réduit aux deux parents, se fondant dans son cas sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_4_____ précité et sur le jugement du tribunal précité du 24 août 2020, s'agissant de M. B_____, ce qu'elle ne comprenait pas. L'AFC-GE ne pouvait par ailleurs pas appliquer cet arrêt de façon rétroactive, sans tenir compte dudit jugement.

Elle participait financièrement de manière égale, « voire supérieure », aux frais d'entretien de ses enfants. A teneur d'un tableau qu'elle produisait, elle déboursait en effet plus par mois pour ces frais (CHF 410.-, comprenant « l'argent de poche » de CHF 100.-) que son ex-époux (CHF 294,50), étant précisé que les primes d'assurance-maladie des enfants, qui étaient à charge de M. B_____, étaient entièrement prises en charge par l'employeur de ce dernier, ce depuis la naissance des enfants. Elle se tenait à disposition pour fournir tous les justificatifs à cet égard.

En cas de garde alternée d'importance inégale, la barème réduit devait être accordé au parent ayant la garde la plus importante et, en cas de garde d'importance égale, au parent ayant le revenu le plus faible. Elle remplissait parfaitement ces deux conditions, d'une part, en assumant la garde la plus importante et, d'autre part, en participant financièrement de manière plus importante à l'entretien de ses enfants, ce quand bien même elle travaillait à temps partiel, afin, précisément, de passer plus de temps avec ses enfants.

Elle produisait l'accord qu'elle avait signé avec son ex-époux le 22 décembre 2019, lequel confirmait clairement qu'ils prenaient en charge de manière égale l'entretien de leurs enfants. A teneur de ce document, ils souhaitaient « formaliser [leur] commun accord pour une égalité de l'application du barème réduit entre les deux parents lors d'une garde partagée ». Ils avaient fait le choix de mettre en avant le bien-être de leurs enfants en optant pour une garde partagée, afin que ceux-ci puissent profiter de leurs deux parents à parts égales et ne souffrent pas de leur séparation. Ils avaient également décidé de renoncer à une quelconque « contribution financière » et eu la volonté « de tout partager de façon équitable », y compris l'entretien de leurs enfants. En optant pour ce mode de garde, l'un d'entre eux était taxé de manière « injuste », ce dont ils n'avaient pas tenu compte lors de leur séparation. Ils s'apercevaient aujourd'hui que s'il y avait eu une garde exclusive avec le versement d'une pension alimentaire, il n'y aurait pas eu « de changement sur l'application du barème réduit ». Ayant choisi une garde partagée, ils devaient recourir chaque année contre les décisions de l'AFC-GE, qui ne tenait pas compte « de cette situation de plus en plus courante ». Lorsque les parents partageaient « entièrement » la prise en charge des enfants, aucun d'eux ne devait être pénalisé sur le plan fiscal, chacun devant pouvoir bénéficier du barème réduit

sur la moitié de ses revenus. Appliquer la même « pratique » en matière de barème d'impôt que sous l'angle des charges de famille, réparties en l'occurrence par moitié entre les parents, paraissait « réalisable ».

Elle avait versé ses acomptes provisionnels en tenant compte du fait que l'AFC-GE lui avait accordé le barème réduit pour l'année fiscale 2014 et, surtout, du jugement du tribunal du 24 août 2020, qui lui accordait ce barème. Elle n'était pas en mesure, cinq ans plus tard, de régler l'impôt lui étant réclamé, étant précisé qu'elle ne percevait aucune pension alimentaire et ni ne disposait pas de fortune. La situation de son ex-époux était bien plus confortable, puisque, hormis le fait que le salaire de celui-ci était supérieur au sien, ses frais de téléphone et de ses assurances-maladies (base et complémentaire) et de celles des enfants étaient pris en charge pas son employeur.

Disposant d'un revenu plus bas que celui de son ex-époux, c'était elle qui assumait proportionnellement une charge d'entretien plus importante et, donc, devait bénéficier de ce barème. Accorder ce barème à M. B_____, qui disposait d'un revenu brut supérieur d'environ 30 % au sien, était contraire au principe de la capacité contributive.

7. Par décisions du 29 mars 2021, l'AFC-GE a rejeté cette réclamation, reprenant les motifs formulés dans les avis de taxation accompagnant les bordereaux litigieux.

8. Par acte du 22 avril 2021, la contribuable a recouru auprès du tribunal contre ces décisions, dont elle a implicitement requis l'annulation.

   Reprenant en substance ses arguments, elle a notamment ajouté que selon l'accord qu'elle avait signé avec M. B_____, les frais d'entretien des enfants étaient partagés de manière égale « depuis [leur] jugement de divorce, soit en 2015 à ce jour » et que si l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_4_____ devait lui être appliqué, il devrait alors l'être également à son ex-époux.

   Ce recours a été enregistré sous le n° de cause A/1417/2021.

9. Par acte du 23 avril 2021, elle a recouru auprès du tribunal contre les bordereaux que l'AFC-GE lui a notifiés le 21 avril 2021 pour les IFD et ICC 2020, concluant implicitement à leur annulation, pour les mêmes motifs, et à la jonction des deux causes.

   Ce recours a été enregistré sous le n° de cause A/1418/2021.

10. Par décision du 27 avril 2021, le tribunal a joint les causes A/1417/2021 et A/1418/2021.

11. Dans sa réponse du 28 juin 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

La recourante ne s'opposant pas à ce que sa réclamation contre les bordereaux ICC et IFD 2020 fût directement soumise au tribunal, celui-ci pouvait entrer en matière sur la contestation y relative.

Dès lors qu'il n'existait qu'une légère différence de temps de garde des enfants entre la recourante et son ex-époux, l'on se trouvait bien en présence d'une garde alternée équivalente, au sens de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_4_____ du 19 novembre 2020, lequel renvoyait du reste à un arrêt du 7 février 2018 (5A_794/2017, rendu dans une affaire civile), étant précisé que, contrairement à ce que prétendait la recourante, une nouvelle jurisprudence était immédiatement applicable à toute les affaires pendantes.

La répartition des frais d'entretien des enfants prévue par le jugement de divorce du TPI laissait clairement apparaître que les frais à la charge de M. B_____ étaient supérieurs à ceux encourus par la recourante. La répartition que celle-ci avait présentée dans son tableau, qui contenait des éléments dont il n'était pas fait état dans ledit jugement, minimisait les frais à charge de son ex-époux. Les primes d'assurance-maladie des enfants constituaient un poste de dépense grevant fortement les budgets des familles. En ramenant ce poste à CHF 0.-, au motif qu'un tiers supportait ces frais, la recourante présentait une répartition totalement faussée. Il importait peu qu'un tiers assumât les primes d'assurance-maladie des enfants, dès lors qu'à teneur du jugement du TPI, c'était bien l'ex-époux qui devait s'en acquitter. Ce tiers pourrait renoncer à cette prise en charge, ou l'ex-époux changer d'employeur, ce que la recourante pourrait d'ailleurs ignorer, sans que cela ne modifie le fait que cette dépense obligatoire incomberait toujours à l'ex-époux. Il convenait dès lors de procéder à une évaluation des frais de primes d'assurance-maladie des enfants du couple, si l'on voulait aboutir à un « comparatif non tronqué ». Selon le « calculateur de primes 2021 » de l'office fédéral de la santé publique (OFSP ; https://www.priminfo.admin.ch/fr/praemien), les primes mensuelles de l'assurance-maladie de base pour des enfants de 10 et 12 ans étaient situées entre CHF 68,80 et 178,40. La prime mensuelle moyenne s'élevait donc à CHF 123.- pour chaque enfant de la recourante. Il en résultait que le montant des frais à la charge de M. B_____ était de CHF 540.- et celui à la charge de la recourante de CHF « 320/420 ».-. De plus, à ce montant de CHF 540.-, devait s'ajouter celui de la prime d'assurance complémentaire, si bien qu'il était manifeste que les frais à la charge de l'ex-époux étaient plus élevés que ceux assumés par la recourante.

Le Tribunal fédéral avait jugé que lorsque les parents contribuaient à l'entretien de l'enfant à parts égales, en versant chacun le même montant, seul le jugement de divorce devait être pris en compte (arrêt 2C_4_____ du 19 novembre 2020 consid. 4.3.2). Dans les cas où, comme en l'espèce, les frais n'étaient pas partagés de manière égale entre les parents, on ne voyait pas pourquoi il devrait en aller différemment. Une autre solution aboutirait à ce que les parents s'écartent chaque

année du jugement de divorce en se répartissant les frais d'entretien des enfants selon leur bon vouloir et, ainsi, l'octroi du barème réduit, ce qui imposerait à l'autorité fiscale de compiler annuellement pour chaque couple une multitude de décomptes, factures et autres récépissés, afin de déterminer lequel des parents a droit à ce barème, ce qui serait en totale contradiction avec la volonté du législateur.

Il en découlait, à l'instar du jugement de divorce du 12 décembre 2017, que la recourante et son ex-époux avaient une garde alternée équivalente et que ce dernier assumait les frais des enfants dans une mesure plus importante. Dans une telle situation, la recourante ne pouvait pas bénéficier du barème réduit, faute de disposer du revenu net le plus élevé.

En outre, la recourante se prévalait à tort du fait que le jugement du tribunal du 24 août 2020 la mettait au bénéfice du barème réduit, au motif que sa garde était plus importante que celle M. B_____. En effet, ce jugement se fondait sur celui du TPI du 5 février 2015, selon lequel la garde attribuée au père était moins importante que celle lui ayant été octroyée par le jugement de divorce du 12 décembre 2017. A cela s'ajoutait le fait que, depuis lors, le Tribunal fédéral avait précisé la notion de garde alternée, en ce sens que celle-ci pouvait recouvrir « une légère différence » entre le nombre de jours de garde du père et de la mère des enfants. C'était donc de manière légitime que l'augmentation du temps de garde pour le père des enfants l'avait amenée à s'écarter du jugement du tribunal du 24 août 2020.

Enfin, contrairement à ce que prétendait la recourante, son ex-époux avait été mis au bénéfice du barème réduit pour les années 2017 à 2020, comme indiqué dans « les taxations » de ce dernier, qu'elle produisait sous le couvert du secret fiscal [*recte* : il s'agit de décisions sur réclamation du 29 mars 2021 relatives aux ICC et IFD 2017 à 2019, non accompagnées des bordereaux y relatifs, à teneur desquelles ce barème a été attribué à M. B_____, et des bordereaux de taxation de ce dernier pour les ICC et IFD 2020, faisant état de l'application de ce barème].

12. Par réplique du 22 juillet 2021, la recourante a persisté dans ses conclusions.

Il était inacceptable qu'elle subisse les conséquences de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_4_____ du 19 novembre 2020 en raison d'un retard injustifié de l'AFC-GE dans le traitement de son dossier, les années fiscales concernées étant antérieures à cet arrêt.

Depuis le divorce, son ex-époux et elle assumaient de manière égalitaire les frais des enfants (à cet égard, elle produisait une nouvelle attestation signée par dernier) et, dès lors qu'elle passait plus de temps avec ses enfants que celui-ci, elle supportait *de facto* une partie plus importante de ces frais. Sans minimiser le montant des frais pris en charge par M. B_____, elle mettait simplement en

évidence les faits réels, confirmés par ce dernier dans ladite attestation. En outre, l'AFC-GE savait pertinemment que les primes d'assurance-maladie des enfants avaient toujours été prises en charges par l'employeur de son ex-époux, celui-ci l'ayant indiqué dans ses déclarations fiscales. Si cela devait changer à l'avenir, ils communiqueraient, afin de trouver « une solution ».

Il n'y avait eu aucun changement notable dans la durée de la garde octroyée à son ex-époux, étant donné que les deux enfants étaient scolarisés tous les vendredis et qu'elle les récupérait directement après l'école.

Elle a produit à l'attention du tribunal un courrier daté du 22 avril 2021, signé par elle-même et M. B_____, dont la teneur est similaire à celle de l'accord du 22 décembre 2019 précité. Il y est notamment précisé que les ex-époux avaient « décidé de renoncer à une quelconque contribution financière et [avaient] eu la volonté parentale de tout partager de façon équitable, ce depuis [leur] divorce à ce jour, y compris l'entretien de [leurs] enfants ».

13. Par duplique du 6 août 2021, l'AFC-GE a elle aussi persisté dans ses conclusions, relevant que l'octroi d'un barème réduit sur la moitié du revenu de chaque ex-époux était contraire à la jurisprudence.

EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD, étant précisé que la recourante consent à ce que sa réclamation portant sur les ICC et IFD 2020 soit considérée comme un recours (cf. art. 39 al. 3 LPFisc et 132 al. 2 LIFD).

3. L'art. 36 al. 2 LIFD prévoit un barème réduit, plus favorable, applicable aux époux vivant en ménage commun. L'art. 36 al. 2^{bis} LIFD dispose que le barème réduit de l'art. 36 al. 2 LIFD s'applique par analogie aux époux vivant en ménage commun et aux contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses dont ils assument pour l'essentiel l'entretien.

4. Aux termes de l'art. 43 al. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08 - *cum* art. 43 al. 2 LIPP), pour les 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 et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien, le taux appliqué à leur revenu est celui qui correspond à 50 % de ce dernier.

5. Les barèmes sont déterminés d'après la situation existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 65 al. 1 LIPP), la période fiscale correspondant à l'année civile (art. 61 al. 1 LIPP et 40 al. 1 LIFD).

6. En matière fiscale, le principe d'égalité consacré par l'art. 8 al. 1 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par celui de l'imposition selon la capacité économique. Le principe de la généralité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique : les exceptions qui ne reposent sur aucun motif objectif sont inadmissibles. D'après le principe d'imposition selon la capacité économique de l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable. Chaque personne ou groupe de personnes ayant un revenu identique doit payer un montant d'impôt équivalent (équité fiscale horizontale) ; les personnes qui ont des revenus différents doivent être imposées différemment. Un contribuable qui a un revenu bas ne saurait devoir payer autant d'impôts qu'un contribuable qui a un revenu élevé (équité fiscale verticale). Il n'est que justice de ne pas réclamer le paiement d'un impôt à quelqu'un qui n'en a pas les moyens. Avec ces trois règles fondamentales, le principe permet de donner un contenu à la notion de justice fiscale, aussi bien horizontale que verticale. Il faut néanmoins relever que le principe de la capacité économique (comme la notion de justice fiscale) constitue un concept juridique indéterminé. Sous l'angle de la capacité économique et de la charge fiscale, la situation des différents contribuables se prête relativement facilement à une comparaison horizontale, soit entre contribuables ayant à disposition un même revenu. En revanche, à la lumière du principe de la capacité économique, il est plus difficile de déterminer de combien l'impôt doit augmenter lorsque le revenu augmente d'un montant déterminé, de façon à établir des conditions d'imposition comparables sous l'angle de la capacité économique. Dans ces conditions, il est plus difficile de procéder à une comparaison verticale, ce qui confère au législateur une marge d'appréciation. Les principes découlant de l'art. 127 Cst. sont des droits fondamentaux, au même titre que le droit général à l'égalité (art. 8 Cst.). Le législateur cantonal est par conséquent aussi tenu de les respecter dans l'aménagement de son système fiscal, en particulier dans celui des impôts directs (ATF 141 II 338 consid. 3.2 et les arrêts cités).

7. L'introduction de l'autorité parentale conjointe repose essentiellement sur l'idée que le divorce concerne la relation du couple et non pas celle des parents et de l'enfant. Elle a pour but de minimiser les conséquences traumatisantes du divorce pour l'enfant, en favorisant le maintien de bonnes et étroites relations entre celui-ci et chaque parent. Elle tient compte du fait que les divorces conflictuels sont souvent remplacés par des séparations à l'amiable assorties d'une réglementation consensuelle, dont ne doivent pas être exclues les questions relatives aux enfants, l'Etat devant s'abstenir autant que possible d'intervenir dans les relations de droit privé. Trouvés à l'amiable plutôt qu'imposés par l'autorité judiciaire, les arrangements relatifs à l'enfant semblent en outre être plus solides (cf. message du Conseil fédéral du 15 novembre 1995 concernant la révision du Code civil suisse [concernant notamment le divorce et le droit de la filiation], *in* FF 1996 I 1 ss, pp. 130 ss, cité *in* ATF 133 II 305 consid. 7.2).

   Cela étant, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger plusieurs fois que les arrangements à bien plaire entre époux s'écartant du jugement de divorce ne sont *en principe* pas déterminants sur le plan fiscal, à tout le moins au moment de déterminer qui des deux parents doit bénéficier du taux d'imposition spécial et des déductions sociales liées à la garde des enfants communs (cf. ATF 141 II 338 consid. 6.3.2 ; 131 II 553 consid. 3.5 ; arrêts 2C_122/2012 du 1er novembre 2012 consid. 4.1 ; 2C_472/2008 du 19 mars 2009 consid. 3.3). Il n'a toutefois pas exclu l'application « d'un accord clair » s'écartant du jugement de divorce (cf. arrêt 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 6.7).

8. Dans l'ATF 133 II 305, le Tribunal fédéral s'est prononcé sur le critère de la garde alternée, lorsqu'aucune contribution d'entretien n'est versée et que cette garde est d'importance inégale, considérant que le barème réduit devait être accordé à celui des parents qui assume la garde de fait la plus importante. Il a estimé que, dans la mesure où *la garde de l'enfant suppose son entretien* et où l'importance de la garde exercée par chacun des parents permet de déterminer qui assure (l'essentiel de) l'entretien de l'enfant, cette solution est conforme à la LIFD (consid. 8.3) ; le *parent qui exerce la garde la plus importante peut être considéré comme celui subvenant par ses propres moyens à la plus grande part de l'entretien de l'enfant* et peut donc bénéficier des abattements sociaux (consid. 8.5).

   Dans l'ATF 141 II 338 (consid. 4.4), il a rappelé que lorsqu'il n'y a pas de contributions d'entretien, il faut se référer à la garde :

   - si celle-ci n'est *pas une garde alternée*, le parent vivant avec l'enfant a droit au barème réduit ;

   - s'il s'agit d'une *garde alternée* de l'enfant par les deux parents (et à défaut du versement par l'un à l'autre d'une contribution pour l'entretien ou en cas d'égalité des contributions de l'un et de l'autre), le critère déterminant est *l'importance de la garde* exercée par chacun des parents :

a) le barème est accordé à celui des parents qui assume la *garde de fait la plus importante* ;

b) en cas de *garde de même importance*, la déduction et le barème réduit sont accordés à celui des parents qui a le revenu le plus élevé.

Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral a posé le principe selon lequel, dans le cas où les époux divorcés ont une garde alternée équivalente, où aucune contribution d'entretien n'est versée et où les parents *ont convenu* de prendre en charge l'entretien de l'enfant à parts égales (à cet égard, seul le jugement de divorce doit *en principe* être pris en compte), c'est le parent qui a le revenu le moins élevé qui doit être considéré comme contribuant pour l'essentiel à l'entretien de l'enfant ; partant, le barème réduit doit lui être accordé pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonal et communal sur le revenu (cf. consid. 6.3.2). Ce faisant, il a notamment constaté que les solutions retenues pour accorder le barème réduit sont basées sur des critères factuels, tels que la garde, qui ont une incidence économique directe sur la situation des contribuables ; le parent qui a la garde et fait ménage commun avec l'enfant doit supporter les coûts en découlant (consid. 6.2).

9. L'arrêt du Tribunal fédéral 2C_4_____ sur lequel l'autorité intimée s'est fondée dans le cas d'espèce porte sur une affaire dans laquelle aucune décision judiciaire n'avait été rendue quant à la garde et à la participation financière de chaque parent à l'entretien des enfants, le juge ayant ratifié une convention selon laquelle ces questions étaient réglées par les parents entre eux. Le contribuable, dans cette affaire, avait allégué (devant l'autorité précédente) qu'il pratiquait une garde alternée sur ses enfants, qui résidaient, sur une période de quatorze jours, six jours chez lui et huit jours chez leur mère. Il avait alimenté, à raison de CHF 4'675.-, le compte commun qu'il détenait avec la mère, destiné au paiement des frais fixes des enfants, et percevait un salaire supérieur à celui de son ancienne compagne. Le Tribunal fédéral a notamment considéré ce qui suit (consid. 4.6) : « Sur le vu des considérations qui précèdent, on peut retenir qu'en l'espèce, les parents disposent de l'autorité parentale conjointe, ne s'acquittent pas de contributions d'entretien et exercent une garde alternée équivalente sur leurs enfants (le fait qu'il y ait une légère différence entre le nombre de jours de garde de la mère et celui du père n'est pas pertinent pour admettre une garde alternée, cf. arrêt 5A_794/2017 du 7 février 2018 consid. 3.1 et les références). On se trouve donc dans une situation de fait semblable à celle ayant prévalu dans l'ATF 141 II 338 (…). Seul reste donc litigieux le point de savoir si le recourant contribue de manière plus importante à l'entretien des enfants que la mère de ceux-ci, faute de quoi, bénéficiant d'un salaire plus élevé, il ne pourrait prétendre au barème de l'art. 36 al. 2bis LIFD » (l'arrêt 5A_794/2017 précité porte sur une affaire civile et le considérant en question ne traite que de la notion même de garde alternée). Après avoir constaté que l'intéressé n'avait pas démontré avoir contribué de manière plus

importante à l'entretien des enfants, le Tribunal fédéral a estimé que, percevant un revenu plus élevé que celui de la mère de ses enfants, il ne pouvait bénéficier du barème de l'art. 36 al. 2bis LIFD (consid. 4.7).

10. En matière fiscale, le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts ; il lui appartient non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b ; ATA/1077/2020 du 27 octobre 2020 consid. 7).

    Par ailleurs, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue, qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/513/2021 du 11 mai 2021 consid. 5b et les références citées).

11. En l'occurrence, le jugement de divorce du 12 décembre 2017 a prévu une garde alternée des enfants par les deux parents, attribuant à la recourante une garde plus importante, d'une demi-journée par semaine, que celle de M. B_____. La recourante doit donc être considérée comme le parent qui assurait pour l'essentiel l'entretien des enfants au cours des années 2017 à 2020, au sens des art. 36 al. 2bis LIFD et 43 al. 3 LIPP, et, par conséquent, bénéficier du barème réduit.

    L'application de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_4_____ prônée par l'autorité intimée ne permet pas d'arriver à une autre conclusion. En effet, même à admettre que l'on se trouve dans une situation de garde d'importance égale, ce barème devrait de toute façon être attribué à la recourante, car, à teneur de son attestation du 22 avril 2021, M. B_____ a clairement confirmé avoir entretenu les enfants dans la même mesure que la recourante de leur divorce « en décembre 2017 à ce jour », et cette dernière dispose d'un revenu net moins élevé que celui de son ex-époux. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, le jugement de divorce doit « en principe » - et non pas exclusivement - être pris en compte, étant relevé, en l'occurrence, que le jugement du TPI du 12 décembre 2017 ne chiffrait pas les frais des enfants à charge de chaque parent et n'a fait que reprendre la convention de ces derniers sur ce point. Dans cette mesure, rien ne s'opposait à ce que les intéressés modifient leur accord par la suite, ce qu'ils ont du reste fait. Dès lors, le calcul de l'AFC-GE à teneur duquel M. B_____ aurait contribué à l'entretien des enfants dans une mesure plus importante, correspondant à CHF 120.- par mois, n'est pas déterminant, ce d'autant moins qu'il se fonde sur une moyenne du coût

de l'assurance-maladie ressortant d'un calculateur, et non sur le montant des primes effectivement supportés par M. B_____.

Par ailleurs, s'il fallait retenir - comme le préconise l'AFC-GE - qu'une demi-journée de garde supplémentaire n'est pas un motif suffisant pour admettre que la recourante a assumé une garde plus importante, on ne voit pas comment il pourrait se justifier d'envisager qu'un montant supplémentaire de seulement CHF 120.- suffirait pour admettre que M. B_____ a contribué à l'entretien des enfants dans une mesure plus importante.

En tout état, le refus du bénéfice du barème réduit à la recourante, alors qu'elle s'est concrètement occupée de ses enfants à raison d'une demi-journée de plus par semaine que son ex-époux, qu'elle a disposé de revenus nettement inférieurs à ceux de ce dernier heurterait de manière choquante le principe de la capacité contributive, que la jurisprudence tend à faire respecter, quand bien même elle aurait participé à l'entretien des enfants à concurrence d'un montant inférieur de seulement CHF 120.- à celui assumé par son ex-époux, ce qui est du reste contredit par celui-ci.

Enfin, contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_4_____, non publié, ne permet pas de retenir qu'une différence de deux jours de garde, sur une période de quatorze jours, ne suffit pas pour admettre l'existence d'une garde alternée d'importance inégale. Il est en effet difficilement concevable que l'importance de l'entretien fourni par le parent s'occupant des enfants deux jours de plus que l'autre parent sur une période de deux semaines (soit cinquante-deux jours par année) soit égale à celle de ce dernier, étant rappelé que le parent ayant la garde la plus importante est supposé subvenir « à la plus grande part de l'entretien de l'enfant » (cf. ATF 133 II 305 consid. 8.5). La phrase « (le fait qu'il y ait une légère différence entre le nombre de jours de garde de la mère et celui du père n'est pas pertinent pour admettre une garde alternée, cf. arrêt 5A_794/2017 du 7 février 2018 consid. 3.1 et les références) » figurant au consid. 4.6 dudit arrêt se rapporte seulement à la notion même de garde alternée, en tant que telle, mais non - comme l'AFC-GE semble l'entendre - à l'importance de cette garde (égale ou inégale). De même, l'arrêt 5A_794/2017 précité auquel l'AFC-GE se réfère également concerne une affaire civile et ne porte, lui-aussi, que sur la notion de garde alternée, sans définir des cas de gardes d'importance égale ou inégale. Il faut donc en déduire que la première phrase figurant dans ce considérant (« Sur le vu des considérations qui précèdent, on peut retenir qu'en l'espèce, les parents disposent de l'autorité parentale conjointe, ne s'acquittent pas de contributions d'entretien et exercent une garde alternée équivalente sur leurs enfants ») ne vaut que pour l'état de fait particulier de cette affaire, dans le cadre de laquelle une garde inégale n'avait pas été démontrée. Une lecture conjointe des deux phrases précitées ne permet pas de conclure que le Tribunal fédéral considère désormais, comme le prétend l'AFC-GE, qu'une telle différence dans le

nombre de jours de garde ne permet pas de retenir que les deux parents n'exercent pas une garde inégale.

Il en résulte que les décisions sur réclamation et de taxation entreprises doivent être annulées et les bordereaux contestés rectifiés.

12. Partant, les recours seront admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2017 à 2020 tenant compte du barème réduit.

13. Vu cette issue, il ne sera pas mis d'émolument à la charge de la recourante, qui obtient gain de cause (art. 144 al. 1 LIFD et 52 al. 1 LPFisc *a contrario*).

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevables les recours interjetés les 22 et 23 avril 2021 par Madame A_____ contre les décisions sur réclamation prises à son égard par l'administration fiscale cantonale le 29 mars 2021 et les bordereaux de taxation ICC et IFD 2020 lui ayant été communiqués le 21 avril 2021 ;

2. les admet ;

3. annule l'ensemble de ces décisions et renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants ;

4. dit qu'il n'est pas perçu d'émolument et ordonne la restitution à Madame A_____ de son avance de frais de CHF 700.- ;

5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10, rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Yves JOLIAT, président, Pascal DE LUCIA et Philippe FONTAINE, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Yves JOLIAT

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière