

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2213/2024 ICCIFD

JTAPI/221/2025

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 3 mars 2025

dans la cause

Madame A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2021 de Madame A_____.

Situation sur le plan civil

2. L'intéressée a été liée par un partenariat enregistré avec Madame B_____ à compter du 22 août 2014.
3. Le _____ 2017, Mme B_____ a donné naissance à un fils C_____.
4. Le 12 novembre 2021, les partenaires ont déposé une requête commune en dissolution de leur partenariat. Celui-ci a été dissous le 18 janvier 2022 par le Tribunal de première instance (JTPI/528/2022), (ci-après : TPI), qui a notamment ratifié leur requête comme valant convention de dissolution (ci-après : la convention).
5. Par décision du 25 janvier 2024 – suite à une requête déposée le 22 août 2020 par Mme A_____ – l'office cantonal de la population et des migrations (ci-après : l'OCPM) a prononcé l'adoption de C_____ par la précitée, sans que les liens de filiation avec Mme B_____ ne soient rompus.

Litige fiscal

6. Dans sa déclaration fiscale 2021, la contribuable a fait valoir en déduction une charge de famille pour C_____.
7. Par bordereaux datés du 16 juin 2022, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la contribuable pour l'année 2021 sans lui octroyer le barème réduit (en IFD), ni le *splitting* (en ICC). En revanche, elle lui a accordé une demi-charge de famille.
8. Le 12 juillet 2022, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre de ces taxations. À teneur de la convention, il avait été convenu d'une garde partagée de C_____ sans versement d'une contribution d'entretien. Par ailleurs, elle s'en occupait plus que Mme B_____. Le barème parental et le *splitting* devaient lui être accordés, étant donné que son revenu était moins élevé que celui de son ex-partenaire.
9. Après avoir mené une instruction, l'AFC-GE, par décisions du 28 mai 2024, a rejeté la réclamation de l'intéressée. En l'absence de lien de filiation établi avec C_____ au cours de l'année fiscale considérée, la barème réduit, respectivement le *splitting* ne pouvait lui être accordé. La décision de l'OCPM du 25 janvier 2024 ne produisait aucun effet rétroactif. Enfin, même si pour les mêmes raisons, les conditions d'octroi des charges de famille n'étaient pas remplies, elles étaient maintenues à titre exceptionnel.
10. Par acte du 29 juin 2024, la contribuable a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) en concluant à l'annulation des bordereaux du 16 juin 2022 et à l'octroi du barème réduit, le tout sous suite de dépens.

Durant la vie commune, les partenaires avaient élevé leur enfant en commun. Elle-même s'en occupait depuis sa naissance. Depuis leur séparation, C_____ vivait une semaine sur deux chez elle et durant la moitié des vacances. Une garde alternée avait été mise en place avec Mme B_____. Elles avaient ouvert un compte bancaire sur lequel étaient versées les allocations familiales.

Elle se prévalait de l'arrêt du Tribunal fédéral 5A_755/2020 du 16 mars 2021, publié aux ATF 147 III 209, rappelant que depuis la naissance de C_____, elle-même et Mme B_____ avaient joué un rôle de parents à parts égales pour ce dernier. Dans sa décision du 25 janvier 2024, l'OCPM avait acté *de facto* la situation de l'adoption au 22 août 2022. Or, les conditions y relatives devaient être remplies au moment de la demande. Il se révélait dès lors équitable de considérer que l'adoption déployait un effet rétroactif.

En outre, il était incompréhensible que les procédures de réclamation et d'adoption aient duré si longtemps. Son droit à ce qu'une décision soit rendue dans un délai raisonnable n'avait pas été respecté.

Enfin, le principe d'imposition selon la capacité contributive avait été enfreint, car le refus de lui octroyer le barème réduit entraînait des conséquences fiscales très importantes. De 2021 à 2023, le supplément d'impôt à payer excédait CHF 6'000.- par année.

11. Dans sa réponse du 1^{er} octobre 2024, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En 2021, la filiation de la recourante avec C_____ n'était pas encore formellement établie, puisque la procédure d'adoption était en cours. En conséquence, elle n'avait pas droit au barème parental, ni au *splitting*, même s'il n'était pas contesté qu'elle s'était effectivement occupée de l'enfant dans la même proportion que la mère biologique. L'adoption ne produisait d'effets qu'à compter de l'entrée en force de la décision.

L'ATF 147 III 209 n'était pas pertinent dès lors qu'il concernait une affaire civile et non pas fiscale.

C'était à tort que la recourante estimait que la procédure de réclamation avait tardé, car des mesures d'instruction avaient été effectuées. Enfin, s'agissant de la durée de la procédure d'adoption, il aurait appartenu à l'intéressée de recourir pour déni de justice si elle avait estimé que cette procédure prenait trop de temps.

12. Par réplique du 1^{er} novembre 2024, la contribuable a maintenu son recours.

La convention prévoyait une garde partagée par moitié entre les partenaires. Cependant, elle s'occupait de C_____ à raison de 70 % du temps. Elle avait notamment réduit son taux d'activité pour ce faire. Si le partenariat avait été en vigueur au 31 décembre 2021, les partenaires auraient pu bénéficier du barème parental.

C'était à tort que l'AFC-GE considérait qu'en l'absence de lien de filiation avec C_____, elle ne pouvait pas bénéficier du barème parental, car la loi ne posait pas

comme condition l'existence d'un tel lien. La doctrine exigeait que le contribuable fasse ménage commun avec l'enfant et qu'il en assume l'essentiel de l'entretien. Dès lors qu'elle détenait l'autorité parentale sur C_____, que les frais étaient répartis à parts égales et qu'elle assumait dans les faits l'essentiel de la garde de son fils, elle avait droit au barème parental et au *splitting*.

Puisqu'elle disposait du revenu le moins élevé et que les frais relatifs à l'enfant étaient répartis paritairement, par versement sur un compte commun, elle avait droit au barème parental et au *splitting*, en application de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 141 II 338). Enfin, elle pouvait bénéficier de ces barèmes, étant donné qu'elle avait assumé la garde de son fils la majorité du temps.

13. Dans sa duplique du 29 novembre 2024, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de sa réponse.

En 2021, l'intéressée ne détenait pas l'autorité parentale sur C_____. La requête commune en dissolution du partenariat enregistré précisait qu'elle ne pourrait y prétendre qu'à l'issue de la procédure d'adoption. Le dispositif du jugement du TPI du 18 janvier 2022 ne mentionnait rien non plus à ce sujet.

EN DROIT

1. Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (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, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.
3. La recourante conclut à l'octroi du barème parental (en IFD), respectivement du *splitting* (en ICC).
4. L'art. 36 al. 2 LIFD prévoit un barème d'imposition réduit pour les époux vivant en ménage commun, tandis que le barème ordinaire, fixé par l'art. 36 al. 1 LIFD est applicable aux autres contribuables. À teneur de l'art. 36 al. 2bis LIFD (barème parental), l'al. 2 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. Le montant de l'impôt ainsi fixé est réduit de CHF 251.- par enfant et par personne nécessiteuse.
5. Le 21 décembre 2010, l'administration fédérale des contributions a émis la circulaire n° 30 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD. Celle-ci prévoit que pour les parents séparés, divorcés ou non mariés qui ont chacun leur propre ménage sans versement d'une contribution d'entretien, il faut

distinguer, pour attribuer le barème parental, selon que les parents exercent l'autorité parentale en commun ou non. Si seul l'un des parents détient l'autorité parentale, il faut partir de l'idée qu'il pourvoit à l'essentiel de l'entretien de l'enfant et qu'il a droit à l'application du barème parental.

En cas d'autorité parentale commune, le parent qui vit avec l'enfant et assure l'essentiel de son entretien est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base. En cas de garde alternée, le parent qui assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant (c'est-à-dire en général celui qui a le revenu net le plus élevé) est imposé selon le barème parental. L'autre parent est imposé selon le barème de base.

6. En droit cantonal, l'art. 41 al. 1 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) fixe le taux de l'impôt cantonal selon le revenu déterminant du contribuable. L'art. 41 al. 2 LIPP instaure le *splitting* pour les époux vivant en ménage commun, le taux appliqué à leur revenu est celui qui correspond à 50 % de ce dernier. Ce taux réduit 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 LIPP, et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien (art. 41 al. 3 LIPP).

Constituent notamment des charges de famille chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas CHF 15'557.- (charge entière) ou CHF 23'335.- (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien (art. 39 al. 2 let. a LIPP)

7. Le 16 février 2011, l'AFC-GE a émis l'information fiscale n° 2/2011, valable dès l'année 2010, relative à l'imposition de la famille.

Cette information fiscale retient, en son ch. 2.1, que peuvent notamment bénéficier du *splitting*, les partenaires enregistrés ainsi que 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 qui en assurent pour l'essentiel l'entretien.

Lorsqu'il n'y a pas de versement d'une pension alimentaire et que les parents vivent en concubinage ou pratiquent une garde alternée sur leur enfant mineur, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est, en règle générale, celui qui dispose du revenu brut le plus élevé. Dans un souci d'harmonisation avec le droit fédéral et suite à plusieurs jurisprudences, c'est le revenu net le plus élevé qui est déterminant dès la période fiscale 2015. En revanche et nonobstant ce qui précède, lorsque les conditions cumulatives suivantes sont remplies, c'est le parent qui dispose du revenu net le plus bas qui est considéré comme le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien de l'enfant :

- les parents disposent de l'autorité parentale commune sur l'enfant ;
- ils pratiquent une garde alternée ;

- il n'y a pas de versement de pension alimentaire et
- les frais nécessaires à l'entretien de l'enfant sont partagés entre eux de manière égale et cela ressort, en principe, du jugement de divorce

Dans les autres cas, le parent qui assure pour l'essentiel l'entretien est, généralement, celui qui fait ménage commun avec l'enfant.

8. Selon la jurisprudence, l'art. 39 LIPP définit de manière étroite le cercle des personnes susceptibles d'être considérées comme des charges de famille : il ne s'agit que des membres de la famille énoncés dans cette disposition légale (ATA/631/2021 du 15 juin 2021 consid. 4c). Les concubins et leurs enfants n'en font pas partie (ATA/76/2024 du 23 janvier 2024).
9. Les déductions sociales et 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). Le droit de l'impôt fédéral direct adopte le même système du jour déterminant, même s'il ne figure pas expressément dans la loi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1145/2013 du 20 septembre 2014 consid. 2.3).
10. En cas de divorce ou de séparation judiciaire ou effective, les époux sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 42 al. 2 LIFD ; art. 66 al. 3 LIPP). Cette règle s'applique aux partenaires enregistrés en application des art. 9 al. 1 bis, 2^{ème} phr. LIFD et 8 al. 2, 2^{ème} phr. LIPP.
11. Une personne peut adopter l'enfant de son partenaire enregistré (art. 264c al. 1 ch. 1 CC). L'enfant acquiert le statut juridique d'un enfant du ou des parents adoptifs (art. 267 al. 2 CC). Les conditions de l'adoption doivent être réunies dès le dépôt de la requête (art. 268 al. 1 CC) ; elle ne déploie ses effets qu'à partir du moment où elle est définitivement prononcée (ATF 101 Ib 113 consid. 3a).
12. En l'espèce, l'AFC-GE fait valoir qu'en l'absence de lien de filiation établi entre la recourante et C_____, au cours de l'année fiscale considérée, ce dernier ne pouvait être considéré comme une charge de famille pour la contribuable. En conséquence, elle n'a droit ni au barème parental, ni au *splitting*.

La recourante ne partage pas le point de vue de l'autorité intimée. Elle soutient que la loi ne pose pas comme exigence l'existence d'un lien de filiation. La doctrine requiert uniquement que le contribuable fasse ménage commun avec l'enfant et qu'il en assume l'essentiel de son entretien. Par ailleurs, puisqu'en 2021, elle disposait du revenu le moins élevé et que les frais relatifs à C_____ étaient répartis paritairement, par versement sur un compte commun, elle avait droit au barème parental et au *splitting*. Enfin, elle pouvait également prétendre à ces barèmes, dès lors qu'elle avait assumé la garde de son fils la majorité du temps.

13. Au 31 décembre 2021, jour déterminant pour l'application du barème d'imposition, la recourante vivait séparée de Mme B_____. En effet, le 12 novembre précédent, elles avaient déposé une requête commune en dissolution de leur partenariat enregistré.

À cette date, les liens de filiation entre la contribuable et C_____ n'étaient pas encore établis, même si la requête d'adoption de ce dernier avait été introduite antérieurement, soit en l'occurrence le 22 août 2020. Le fait que, comme le soutient l'intéressée, les conditions légales de l'adoption devaient être remplies au moment du dépôt de la demande n'y change rien étant donné que la décision n'a été prononcée par l'OCPM que le 25 janvier 2024 et que, conformément à la jurisprudence, elle ne déploie aucun effet rétroactif. En conséquence, au 31 décembre 2021, C_____ ne pouvait être considéré comme le fils de la recourante mais il devait être assimilé – fiscalement parlant – à un enfant de concubin. Or, selon la jurisprudence rappelée ci-dessus, l'enfant d'un concubin ne représente pas une charge de famille pour la personne qui l'entretient, en l'occurrence la recourante. Partant, celle-ci n'a pas droit au *splitting* en application de l'art. 41 al. 2 LIPP.

Selon la convention, la recourante ne disposera de l'autorité parentale sur C_____ qu'une fois l'adoption prononcée. Or, cette décision n'a été rendue qu'en 2024. Dès lors, au 31 décembre 2021, C_____ était soumis à l'autorité parentale exclusive de sa mère biologique. En conséquence, la contribuable ne peut pas bénéficier du barème parental.

La contribuable se prévaut en vain de la solution retenue par le Tribunal fédéral dans l'ATF 141 II 338. Si cette affaire concernait effectivement l'attribution du barème d'imposition pour une femme séparée, la question des liens de filiation ne se posait pas, contrairement à la présente cause. En effet, le lien de filiation entre la recourante, son ex-conjoint et leur enfant mineur était établi. En outre, celui-ci était soumis à leur autorité parentale conjointe.

14. La recourante se plaint d'une violation du principe de célérité.
15. Selon la jurisprudence, le caractère raisonnable de la durée d'une procédure s'apprécie en fonction des circonstances particulières de la cause, lesquelles commandent généralement une évaluation globale. Entre autres critères sont notamment déterminants le degré de complexité de l'affaire, l'enjeu que revêt le litige pour l'intéressé ainsi que le comportement de ce dernier et celui des autorités compétentes. Il appartient en effet au justiciable d'entreprendre ce qui est en son pouvoir pour que l'autorité fasse diligence, que ce soit en l'invitant à accélérer la procédure ou en recourant, le cas échéant, pour retard injustifié. Le principe vaut dans tous les types de causes, étant précisé que le comportement du justiciable s'apprécie avec moins de rigueur en procédure pénale et administrative que dans un procès civil. Cette règle découle du principe de la bonne foi, qui doit présider aux relations entre organes de l'État et particuliers. Il serait en effet contraire à ce principe qu'un justiciable puisse valablement soulever ce grief devant l'autorité de recours, alors qu'il n'a entrepris aucune démarche auprès de l'autorité précédente, afin de remédier à cette situation. Dans un tel cas, il n'y a pas lieu d'examiner si les intérêts moratoires sont justifiés dans leur principe (arrêt du Tribunal fédéral 2C_48/2022 du 8 décembre 2022 consid. 3 et les arrêts cités).

-
16. En l'occurrence, l'AFC-GE a statué le 28 mai 2024 sur la réclamation déposée le 16 juin 2020. Le fait que l'autorité a pris deux ans pour rendre sa décision ne permet pas, *in casu*, de conclure à une violation du principe de la célérité, car l'autorité intimée a mené une instruction. Au demeurant, la contribuable ne l'a jamais mise en demeure de statuer. S'agissant de la violation du principe de célérité en lien avec la requête d'adoption déposée par la recourante, cette question est exorbitante au litige et ne ressort pas des compétences de l'autorité de céans, de sorte qu'elle ne sera pas examinée.

Partant, le grief doit être écarté.

17. La recourante se plaint d'une violation du principe d'imposition selon la capacité contributive.
18. D'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, 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).
19. En l'espèce, la recourante soutient que le refus de lui accorder le barème parental, respectivement le *splitting* enfreint le principe de l'imposition selon la capacité contributive en ce sens que, de 2021 à 2023, elle a été contrainte de payer annuellement un montant d'impôt excédant CHF 6'000.-.

L'intéressée ne peut être suivie.

L'obligation de verser ce montant additionnel n'implique pas une violation du principe de la capacité contributive pour deux raisons. Premièrement, il est exclu d'accorder le barème pour couple à chacun des parents divorcés ou séparés (ATF 133 II 305 consid. 6.8). Deuxièmement, la réglementation relative aux barèmes se révèle schématique ; il est reconnu qu'en la matière, même s'il n'est pas possible de réaliser une égalité absolue, il ne faut pas que la réglementation en cause aboutisse de façon générale à une charge sensiblement plus lourde ou à une inégalité systématique à l'égard de certaines catégories de contribuables (ATF 141 II 338 consid. 4.5), ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

20. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté.
21. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 29 juin 2024 par Madame A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 28 mai 2024 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
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 30 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: Gwénaëlle GATTONI, présidente, Federico ABRAR et Pascal DE LUCIA, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Gwénaëlle GATTONI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier