

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3816/2014 ICCIFD

JTAPI/1189/2015

**JUGEMENT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

du 9 octobre 2015

dans la cause

**Madame D\_\_\_\_\_ Z\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

(Impôts fédéral direct, cantonal et communal 2012)

---

## EN FAIT

1. Dans sa déclaration fiscale 2012, D\_\_\_\_ Z\_\_\_\_ (ci-après : la contribuable ou la recourante) a indiqué être divorcée. Elle a fait valoir deux demi-charges de famille pour ses deux enfants scolarisés, soit B\_\_\_\_, né en 1998, et W\_\_\_\_, née en 2000.
2. Par requête du 18 février 2014, puis par rappel du 24 mars 2014, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a demandé à la contribuable de lui fournir une copie de jugement de son divorce.
3. La contribuable n'a pas répondu à ces demandes.
4. Par bordereaux du 29 septembre 2014, l'AFC a taxé la contribuable pour les impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) 2012, en lui accordant les deux demi-charges de famille.

En revanche, ses revenus nets imposables (CHF 117'156.- en l'ICC et CHF 130'200.- en l'IFD) étaient taxés au barème ordinaire, soit celui prévu pour "personne seule" (cf. art. 41 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08 - et art. 214 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). Ses revenus bruts s'élevaient à CHF 176'742.-.

En ICC, le revenu net de la contribuable, au sens de l'art. 28 LIPP, s'élevait à CHF 133'741.-. En IFD, le revenu net, au sens de l'art. 25 LIFD, était de CHF 145'878.-.

5. Par réclamation du 24 octobre 2014, la contribuable a, sous la plume de son mandataire, contesté ces bordereaux, demandant à l'AFC de lui accorder le barème "marié" (*splitting*).
6. Par décisions du 6 novembre 2014, l'AFC a rejeté cette réclamation, au motif que le *splitting* devait être attribué à l'ex-époux, dès lors que ses revenus bruts étaient plus élevés que ceux de la contribuable, ceci tant en ICC qu'en IFD. L'AFC a produit à ce sujet une pièce relative à la taxation de l'ex-époux en ICC, couverte par le secret fiscal.
7. Le 8 décembre 2014, la contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) contre les décisions du 6 novembre 2014, concluant à leur annulation.

Divorcée en 2009, elle partageait avec son ex-époux, à part égale, l'autorité parentale et la garde des enfants, ainsi que tous les frais d'entretien de ces derniers, aucune contribution d'entretien n'étant versée. Aucun des deux parents n'assurait plus l'entretien des enfants que l'autre. Dans ces circonstances, faire bénéficier

uniquement son ex-époux du *splitting* constituait une inégalité de traitement. En outre, l'application de ce régime la plaçait dans "une insécurité juridique", dès lors que, d'année en année, elle ne pouvait pas connaître le barème auquel elle allait être taxée, ni prévoir ses impôts en conséquence. Ainsi, en 2011, elle avait été mise au bénéfice du *splitting*, ses revenus pour cette année-là ayant été inférieurs d'environ CHF 8'500.- à ceux qu'elle avait réalisés en 2012.

A l'appui de son recours, la recourante a produit le jugement du Tribunal de première instance (ci-après : le TPI) du 23 avril 2009, prononçant son divorce. En substance, par ce jugement, le TPI instaurait une garde alternée strictement égale et donnait acte aux ex-époux de ce qu'ils s'engageaient à répartir entre eux, par moitié, tous les frais d'entretien des deux enfants.

8. Dans sa réponse du 15 avril 2015, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le jugement de divorce du 23 avril 2009 n'instaurait pas le versement d'une pension alimentaire et prévoyait que les ex-époux disposaient d'une garde alternée équitable ayant pour résultat, notamment selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, que le *splitting* était appliqué au parent qui avait le revenu le plus élevé, soit dans le cas présent l'ex-époux de la recourante. Pour le surplus, chaque parent avait été mis au bénéfice d'une demi-charge de famille (*recte* : deux demi-charges). Ainsi, la taxation 2012 en cause devait être confirmée.

9. La recourante a répliqué par écriture du 5 mai 2015.

Elle ne comprenait pas pour quelle raison elle avait été mise au bénéfice du *splitting* pour les périodes fiscales 2009 à 2011. Il découlait de la jurisprudence, selon laquelle le parent le plus aisé contribuait plus à l'entretien de l'enfant, qu'il s'agissait d'une présomption réfragable. Elle était en mesure de démontrer que son ex-époux n'avait pas contribué de manière plus importante à l'entretien des enfants et, ainsi, de renverser cette présomption. Pour cela, elle priait le tribunal de la convoquer en audience et de lui octroyer un délai pour réunir toute la documentation afin de démontrer que son ex-époux n'avait pas contribué de manière plus importante à l'entretien des enfants.

10. Par duplique du 1<sup>er</sup> juin 2015, l'AFC a campé sur ses positions.
11. Par lettre du 28 août 2015, le tribunal a demandé à l'AFC de lui remettre un avis de taxation indiquant le revenu net (au sens de l'art. 25 LIFD) de l'ex-époux de la contribuable pour l'IFD 2012.
12. Le 29 septembre 2015, l'AFC a remis ce document au tribunal. Il en ressort que le revenu net, au sens de l'art. 25 LIFD, de l'ex-époux est inférieur à celui de la contribuable, notamment du fait que dans le calcul de son revenu net sont pris en considération des frais d'entretien d'immeuble au sens de l'art. 32 al. 2 LIFD.

Par ailleurs, l'AFC a relevé qu'en ICC, la contribuable devait en effet bénéficier du *splitting*, ceci suite à l'Arrêt du Tribunal fédéral du 7 août 2015, du fait qu'elle disposait d'un "revenu brut" plus faible que celui de son ex-conjoint. En revanche, elle avait un "revenu net" plus élevé en IFD, de sorte que le barème réduit ne pouvait pas lui être accordé pour cet impôt-là.

13. Il ressort du dossier de la présente procédure que le revenu net de l'ex-époux pour l'impôt cantonal est, pour les mêmes raisons qu'en impôt fédéral, inférieur à celui de la contribuable.

## EN DROIT

1. Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'AFC (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 LIFD).
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. Il sera relevé en premier lieu qu'au vu des pièces déjà versées au dossier et de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral qui suit (cf. ch. 12 ci-après), il n'est pas utile d'ordonner d'autres actes d'instruction ni de procéder à l'audition de la recourante.
4. Le litige porte sur le barème d'imposition auquel l'AFC a soumis la contribuable pour l'ICC et l'IFD 2012.
5. A l'issue du jugement de divorce du 23 avril 2009, la recourante et son ex-époux se sont vu attribuer l'autorité conjointe et la garde alternée de leurs enfants. Ces derniers vivent la moitié de leur temps chez leur père et la moitié chez leur mère. Les ex-époux paient à part égale les frais d'entretien et d'éducation.
6. 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). 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).
7. Selon l'art. 214 al. 1 LIFD, l'impôt dû pour une année fiscale s'élève, pour CHF 103'600.- de revenu, à CHF 3'111,60 et, par CHF 100.- de revenu en plus, CHF 8,80 de plus. Aux termes de l'art. 214 al. 2 LIFD, lequel 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 (art. 214 al. 2bis LIFD, l'impôt dû pour une année fiscale s'élève, pour CHF 124'200.- de revenu, à CHF 3'481.- et, par CHF 100.- de revenu en plus, à CHF 8.- de plus.

8. Afin d'appliquer les art. 41 al. 3 LIPP et 214 al. 2 LIFD, l'AFC doit déterminer lequel des ex-conjoints assure effectivement l'essentiel de l'entretien de l'enfant.
9. 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/291/2013 du 7 mai 2013 ; ATA/625/2011 du 4 octobre 2011 ; ATA/611/2010 du 1er septembre 2010 consid. 4 ; ATA/617/2008 du 9 décembre 2008 consid. 6c).
10. L'Administration fédérale des contributions a émis à l'attention des administrations cantonales de l'impôt fédéral direct la Circulaire n° 7 du 20 janvier 2000 relative à l'imposition de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et à l'attribution de l'autorité parentale conjointement à des parents non mariés et au maintien de l'exercice en commun de l'autorité parentale par des père et mère séparés ou divorcés (ci-après: la circulaire; Archives 68, p. 577) applicable à la période fiscale 2010. Les principes figurant dans cette circulaire ont été développés et figurent dans l'actuelle Circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 sur l'imposition des époux et de la famille selon la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD).

Pour les parents séparés, divorcés ou non mariés, cette circulaire pose le principe selon lequel l'attribution de l'autorité parentale conjointe ne doit pas entraîner une application multiple du barème réduit et ne doit pas non plus conduire à l'octroi de plusieurs déductions de nature identique pour le même enfant (ch. 3 let. c); en outre, les déductions pour assurances suivent le sort de la déduction sociale pour enfant (ch. 3 let. d).

En conséquence, elle prévoit (ch. 3.II) qu'en cas d'autorité parentale commune :

- lorsqu'une contribution d'entretien est versée, le parent qui la reçoit est imposé selon le barème réduit (le parent qui la verse peut la déduire de son revenu);

- 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:
- le barème de l'ancien art. 214 al. 2 LIFD (et la déduction sociale pour enfant de l'ancien art. 213 al. 1 let. a LIFD) sont accordés à celui des parents qui assume la garde de fait la plus importante;
- 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, critère auquel s'en prend la recourante.

L'information de l'AFC n° 2/2011 du 16 février 2011 s'inspire de la circulaire et de la jurisprudence (ATF 133 II 205). Elle applique ainsi le principe de l'harmonisation verticale voulue par la LIPP (MGC 2007-2008/V A 4024).

11. Dans l'ATF 133 II 305 précité, le Tribunal fédéral s'était prononcé sur le critère de la garde alternée, lorsqu'aucune contribution d'entretien n'était versée et que cette garde était d'importance inégale, voulant que la déduction sociale pour enfant (ancien art. 213 al. 1 let. a LIFD) et le barème réduit de l'ancien art. 214 al. 2 LIFD soient accordés à celui des parents qui assume la garde de fait la plus importante. Il avait estimé que, dans la mesure où la garde de l'enfant supposait son entretien et où l'importance de la garde exercée par chacun des parents permettait de déterminer qui assurait (l'essentiel de) l'entretien de l'enfant, cette solution était conforme à la loi sur l'impôt fédéral direct (ATF 133 II 305 consid. 8.3 p. 316); le parent qui exerçait la garde la plus importante pouvait être considéré comme celui subvenant par ses propres moyens à la plus grande part de l'entretien de l'enfant et peut donc bénéficier de la déduction sociale pour enfant et celle pour assurances (ATF 133 II 305 consid. 8.5 p. 317); en conséquence, ce critère était conforme aux anciens art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD.

Le Tribunal fédéral avait abouti à la même conclusion pour le cas où la garde alternée était, comme en l'espèce, d'égale importance: accorder les déductions en cause à celui des parents qui avait le revenu le plus élevé relevait de l'opportunité, puisqu'elle conduisait à accorder la solution la plus favorable au plan fiscal, supposant que le parent le plus aisé contribuait de manière plus importante à l'entretien de l'enfant; à défaut de solution préférable, cette solution était conforme aux anciens art. 212 al. 1 et 213 al. 1 LIFD (ATF 133 II 305 consid. 8.5 p. 317; cf. aussi SJ 2008 I 318 = RtiD 2008 I 957, 2A.683/2006 consid. 6.2 i.f.).

12. Toutefois, dans son arrêt du 7 août 2015 (2C\_534/2014, notamment consid. 6.2 et 6.4), le Tribunal fédéral a considéré que dans les cas – comme celui en l'espèce – où la garde alternée et la contribution d'entretien sont de même importance, la solution précitée, selon laquelle le parent le plus aisé contribuait de manière plus importante à l'entretien de l'enfant, n'était pas conforme au principe de la capacité contributive. En effet, selon notre Haute cour, "affirmer que le parent avec le revenu le plus élevé assure l'essentiel de l'entretien de l'enfant relève de l'hypothèse. Or, cette hypothèse peut se révéler infondée. En effet, des parents qui se séparent et qui prévoient une autorité parentale conjointe et une garde alternée équivalente et qui, de plus, renoncent au versement d'une contribution d'entretien, ont la claire volonté de s'occuper de façon aussi égale que possible de l'enfant et, plus particulièrement, de participer à son entretien également de façon équivalente. (...) En conséquence, le parent qui a le plus petit revenu supporte proportionnellement à son revenu une charge relative à l'entretien de l'enfant plus importante. Dans un tel cas de figure, le contribuable qui assure proportionnellement le moins l'entretien de l'enfant est celui qui a le revenu le plus élevé. Dès lors, intrinsèquement, le faire bénéficier des avantages du barème réduit et des déductions en cause ne respecte pas le principe de la capacité contributive. (...) Dans une telle situation, accorder le barème réduit au parent qui a le revenu le plus élevé viole le principe de la capacité économique verticale, puisque cela aboutit à soumettre les deux contribuables à un impôt presque égal alors que l'ex-époux a un revenu brut supérieur. Cela même si l'équité fiscale est quelque peu rétablie par la progressivité moindre du taux d'imposition pour le plus petit revenu, l'ancien art. 214 LIFD étant un barème progressif par tranches de revenu. Cette progressivité se fonde d'ailleurs sur le principe que les contribuables ayant des revenus élevés ont une capacité économique proportionnellement supérieure à celle de personnes dont le revenu est modeste".

En conséquence, le Tribunal fédéral a considéré que la jurisprudence devait être précisée comme suit. Dans la constellation où les époux divorcés ont l'autorité parentale conjointe, la garde alternée équivalente et où aucune contribution d'entretien n'est versée, il est supposé que le parent qui a le revenu le plus élevé contribue de manière plus importante à l'entretien de l'enfant et ce parent bénéficie du barème réduit. Lorsque cette hypothèse s'avère infondée car, comme en l'espèce, les parents contribuent à l'entretien de l'enfant à parts égales en versant chacun le même montant (à cet égard, seul le jugement de divorce doit en principe être pris en compte; cf. ATF 131 II 553 consid. 3.5), le barème réduit doit être accordé à celui des parents qui a le revenu le plus faible. La Circulaire n° 7 ne mentionnait pas s'il s'agissait du revenu brut ou du revenu net. En revanche, la Circulaire n° 30 (ch. 13.4.2) précise que doit être retenu le revenu net.

En conclusion, et en ce qui concerne l'IFD, "lorsque les parents ont l'autorité parentale conjointe, la 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, la solution prévue par l'Administration fédérale des contributions dans la Circulaire n° 7 qui consiste à accorder le barème réduit de l'art. 214 al. 2 LIFD au parent qui a le revenu le plus élevé viole l'art. 127 al. 2 Cst. Dans cette situation, l'art. 214 al. 2 LIFD doit être interprété en ce sens que le barème réduit doit être octroyé au parent qui a *le revenu net* le moins élevé".

S'agissant de l'ICC, le Tribunal fédéral a précisé que les considérations développées ci-dessus pour l'IFD s'appliquaient *mutatis mutandis* pour l'ICC "si ce n'est que pour ceux-ci l'AFC prend en considération le revenu brut".

13. Il découle de ce qui précède qu'au niveau fédéral, le revenu déterminant à prendre en considération pour l'application de la dernière jurisprudence du Tribunal fédéral est le revenu net, alors qu'au niveau cantonal, l'AFC prend en compte le revenu brut.
14. Reste par conséquent à savoir si au plan cantonal, cette différence du revenu déterminant peut subsister suite à l'arrêt du Tribunal fédéral du 7 août 2015 précité.
15. Ni l'art. 128 Cst. ni les art. 16 LIFD et 17 LIPP ne précisent que l'impôt frappe les personnes physiques sur le revenu net. C'est à la lecture du titre du chapitre 3 (intitulé "Détermination du revenu net") et de l'art. 25 LIFD, ainsi que de la section 3 (intitulée de la même manière) et de l'art. 28 LIPP, que l'on comprend que l'assiette de l'impôt est le revenu net, après des déductions générales et des frais.

En effet, rédigés de la même manière, les art. 25 LIFD et 28 LIPP ont la teneur suivante : "Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art."26 à 33a" IFD et 29 à 37 LIPP.

L'imposition du revenu net découle du principe de l'imposition selon la capacité économique. L'enrichissement réel du contribuable, tiré de son travail ou de son capital, ne se mesure qu'après déduction des dépenses consenties pour y parvenir. Le revenu brut n'indique pas encore l'amélioration effective de sa situation économique qui peut être ralentie voire effacée par des frais engagés pour y parvenir et qui varient d'un contribuable à l'autre (Y. NOËL, *in* Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 434 n° 2).

16. Le tribunal de céans considère que dans la mesure où, selon le Tribunal fédéral, la solution retenue dans son arrêt précité (2C\_534/2014) est la seule qui est conforme au principe de la capacité contributive et que cette capacité se mesure par rapport au revenu net (cf. art. 25 LIFD et 28 LIPP), c'est dès lors ce revenu-là qui doit être pris en compte également pour l'application de ladite solution en ICC.

17. En l'espèce, le jugement de divorce du 23 avril 2009 instaure une garde alternée strictement égale et donne acte aux ex-époux de ce qu'ils s'engagent à répartir entre eux, par moitié, tous les frais d'entretien des deux enfants, aucune contribution d'entretien n'étant versée.

En pareilles circonstances, et conformément à ce qui précède, le barème réduit doit être octroyé, tant en IFD qu'en ICC, au parent qui a le revenu net le moins élevé, au sens des art. 25 LIFD et 28 LIPP. En l'occurrence, le revenu net de la contribuable, au sens des art. 25 LIFD et 28 LIPP, s'élève respectivement à CHF 133'741.- et CHF 145'878.-. Bien que ne pouvant lui communiquer, en raison du secret fiscal, le montant du revenu net de son ex-époux, le tribunal constate par pièce qu'il est inférieur à celui de la recourante, tant en ICC qu'en IFD. Par conséquent, celle-ci ne peut être mise au bénéfice du barème réduit, ni en ICC ni en IFD.

18. Mal fondé, le recours sera rejeté.
19. 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 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours.

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**  
**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 8 décembre 2014 par D\_\_\_\_ Z\_\_\_\_ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 6 novembre 2014;
2. le rejette;
3. met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais;
4. 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 (18 rue du Mont-Blanc, 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;
5. communique le présent jugement à :
  - a. D\_\_\_\_ Z\_\_\_\_;
  - b. ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE;
  - c. ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS.

Siégeant: Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Nicole FRAGNIERE MEYER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**Le président**

**Olivier BINDSCHEDLER TORNARE**

Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière