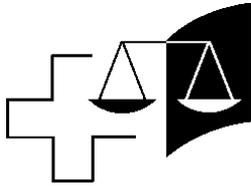


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



9C 652/2022

Arrêt du 24 mai 2023

IIIe Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Stadelmann, Juge président, Moser-Szeless et Beusch.
Greffier : M. Bürgisser.

Participants à la procédure

A. _____,
recourant,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève, rue du Stand 26, 1204 Genève,
intimée.

Objet

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève, période fiscale 2019,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève du 23
août 2022 (ATA/855/2022).

Faits :

A.

A.a. Depuis novembre 2016, A. _____ (ci-après: le contribuable) vit séparé de son épouse, dont il a divorcé en mai 2020 et avec laquelle il a eu deux filles (nées en 2004 et en 2009).

Par jugement du 11 janvier 2019, le Tribunal de première instance de la République et canton de Genève a, statuant sur mesures protectrices de l'union conjugale, notamment instauré une garde alternée concernant les enfants et astreint A. _____ à verser à son ex-épouse 650 fr. par mois et par enfant, à titre de contribution à leur entretien.

A.b. Par bordereaux de taxation du 22 février 2021, l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève (ci-après: l'administration fiscale) a taxé le contribuable pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) de l'année 2019. Entre autres éléments, elle a admis en déduction les contributions d'entretien versées, a appliqué le barème célibataire (en lieu et place du taux d'imposition réduit revendiqué par le contribuable) et a refusé l'octroi de charges de famille. Par décisions sur réclamation du 1er avril 2021, l'administration fiscale a maintenu ses décisions de taxation.

B.

B.a. Statuant par jugement du 20 septembre 2021, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève a rejeté le recours du contribuable contre les décisions sur réclamation du 1er avril 2021.

B.b. Par arrêt du 23 août 2022, la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative (ci-après: la Cour de justice), a rejeté le recours du contribuable.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A. _____ conclut en substance à la réforme de l'arrêt cantonal en ce sens que pour les ICC, il soit mis au bénéfice du "splitting" (taux d'imposition réduit) et que deux demi-charges de famille soient admises. Subsidiairement, il conclut à l'annulation de l'arrêt entrepris et au renvoi de la cause à l'administration fiscale pour qu'elle rende une nouvelle décision de taxation qui tienne compte du "splitting" (taux réduit), ainsi que de deux demi-charges de famille.

Considérant en droit :

1.

Le présent recours est dirigé contre un arrêt rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Le recourant, qui a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteint par l'arrêt entrepris en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF) et il convient d'entrer en matière sur le recours.

2.

2.1. Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 143 II 283 consid. 1.2.2). Il en va de même lorsque la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons ou lorsque l'on est en présence d'impôts purement cantonaux (cf. art. 95 LTF; ATF 134 II 207 consid. 2). Tel est le cas en l'espèce, puisque sont en cause les points de savoir si le recourant a droit, pour les impôts cantonaux et communaux de la période fiscale 2019, au barème applicable aux célibataires qui vivent en ménage commun avec des enfants, ainsi que s'il peut prétendre à une déduction sociale (demi-charge de famille de droit cantonal) pour chacune de ses filles. Dans ces domaines, le canton de Genève est compétent s'agissant du barème (cf. art. 1 al. 3 LHID; arrêt 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 5.2) et le droit fédéral (cf. art. 9 al. 4 LHID) laisse une marge de manoeuvre au législateur cantonal dans la mise en place des déductions sociales, qui relèvent donc du droit cantonal autonome (arrêt 2C_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 5.2 et 6.2).

S'agissant de droit cantonal, l'examen de l'interprétation donnée par la Cour de justice aux dispositions cantonales topiques doit par conséquent se limiter à l'arbitraire. Dans ce cadre, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue que si celle-ci apparaît insoutenable ou en contradiction manifeste avec la situation effective, ou encore si elle a été adoptée sans motifs objectifs ou en violation d'un droit certain. Lorsque l'interprétation défendue par l'autorité cantonale ne se révèle pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, elle est confirmée, même si une autre solution paraît également concevable, voire préférable. En outre, il ne suffit pas que les motifs de la décision critiquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 148 I 145 consid. 6.1; 142 V 513 consid. 4.2; 141 I 49 consid. 3.4).

2.2. Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et

si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6; 139 II 373 consid. 1.6).

3.

3.1. En droit cantonal genevois, la question du barème est réglée à l'art. 41 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08). L'alinéa 2 de cette disposition prévoit que pour les époux vivant en ménage commun, le taux appliqué à leur revenu est celui qui correspond à 50 % de ce dernier. Selon l'art. 41 al. 3 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'article 39, alinéa 2 LIPP, et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien. L'art. 41 al. 3 LIPP a une teneur pratiquement identique à celle de l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD, selon lequel le barème pour époux en ménage commun 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.

3.2.

3.2.1. Sous le titre marginal "déduction pour charges de famille", l'art. 39 LIPP dans sa version applicable pour la période fiscale 2019 (en relation avec l'art. 12 du Règlement genevois du 9 novembre 2016 relatif à la compensation des effets de la progression à froid [RCEPF; rs/GE D 3 08 05]), dans sa version en vigueur au 1^{er} janvier 2019) a la teneur suivante:

"1 Est déduit du revenu net annuel :

a) 9'980 francs pour chaque charge de famille; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à 10 000 francs;

b) 4'990 francs pour chaque demi-charge de famille; dès la période fiscale 2011, ce montant est porté à 5 000 francs.

Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci.

2 Constituent des charges de famille :

Enfants mineurs

a) chaque enfant mineur sans activité lucrative ou dont le gain annuel ne dépasse pas 15 303 francs (charge entière) ou 22 995 francs (demi-charge), pour celui des parents qui en assure l'entretien; (...)".

3.2.2. En droit de l'impôt fédéral direct, une déduction sociale est également prévue à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD. Selon cette disposition, dans sa teneur en vigueur au 1^{er} janvier 2019, "sont déduits du revenu 6'500 francs pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33, al. 1, let. c". Selon la jurisprudence, le versement de la pension alimentaire constitue un déplacement des ressources: celui qui reçoit la pension alimentaire l'utilise pour les besoins de l'enfant en sus de ses propres ressources auxquelles cette pension est assimilée et sur laquelle il est imposé. Par conséquent, c'est lui qui, sur le plan fiscal, assure l'entretien, voire l'essentiel de l'entretien de l'enfant et a droit à la déduction sociale pour enfant (ATF 133 II 305 consid. 6.4 et 6.5).

4.

4.1. Pour les déductions sociales de l'art. 39 al. 1 LIPP, la Cour de justice a considéré que "la précision figurant à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD" - sur l'exception permettant la répartition par moitié de la déduction - n'avait certes pas été reprise par le législateur cantonal. Toutefois, la "volonté de l'autorité fiscale [...] d'interpréter" ces deux dispositions (de droit cantonal et de droit fédéral) de manière similaire concernant la notion de "parent qui assure l'entretien de l'enfant", en excluant la possibilité pour le contribuable de bénéficier d'une déduction sociale lorsqu'il déduit déjà une pension alimentaire, était conforme à la lettre de la disposition cantonale et au principe d'harmonisation verticale. Dès lors, et compte tenu de la jurisprudence fédérale rendue en matière d'IFD (ATF 133 II 305 consid. 6.5; supra consid. 3.2), les enfants n'"étaient pas à charge de plusieurs contribuables" au sens de l'art. 39 al. 1 LIPP, puisque le recourant versait des contributions d'entretien pour ses deux

filles. Par conséquent, il ne pouvait pas bénéficier des déductions sociales (soit deux demi-charges de famille). Pour les mêmes raisons, c'était à bon droit que l'intimée avait refusé au recourant l'application du "splitting" (ou du barème pour couple au sens de l'art. 41 al. 2 et 3 LIPP).

4.2. En tant que le recourant se plaint tout d'abord d'une violation de son droit d'être entendu parce que la juridiction cantonale n'aurait pas mentionné l'art. 9 al. 4 LHID, il entend en réalité se plaindre d'une violation de cette disposition et d'une application arbitraire du droit cantonal. A cet égard, il reproche en substance aux premiers juges d'avoir appliqué à tort, pour les ICC et s'agissant de la déduction sociale, la jurisprudence rendue en matière d'IFD puisque les réglementations de droit fédéral et de droit cantonal étaient libellées de manière différente. En outre, il devait pouvoir bénéficier du taux d'imposition réduit ("splitting") puisque, du point de vue de la "réalité économique" familiale, il assumait la plus grande partie de l'entretien de ses enfants par le versement de contributions d'entretien, ainsi qu'en assumant d'autres frais liés à ses filles.

5.

5.1. Concernant le barème d'imposition, on rappellera que l'art. 41 al. 3 LIPP a une teneur pratiquement identique à celle de l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD. Le Tribunal fédéral en a déduit qu'il n'est pas arbitraire de faire de la disposition cantonale genevoise une application semblable à celle du droit de l'impôt fédéral direct (arrêt 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 5.2).

Au sujet de l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD, le Tribunal fédéral a retenu que lorsqu'un des parents verse une pension alimentaire à l'autre, seul le parent créancier qui utilise cette pension pour les besoins de l'enfant bénéficie du barème réduit parce qu'il est considéré comme le contribuable qui assure l'entretien de l'enfant du point de vue fiscal (cf. [ATF 141 II 338](#) consid. 4.3; [133 II 305](#) consid. 6.5 et 6.6; [131 II 553](#) consid. 3.4). Contrairement à ce que prétend le recourant, cette jurisprudence reste pertinente et a été confirmée à plusieurs reprises ([ATF 141 II 338](#) consid. 4.3; arrêts 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 4.3; 2C_87/2016 du 19 août 2016 consid. 6.2.2).

5.2. Il n'est pas contesté que le recourant verse des contributions d'entretien en faveur de ses enfants. Partant, la juridiction cantonale n'a pas fait preuve d'arbitraire en considérant que le recourant n'assurait pas l'entretien de ses enfants, du point de vue du droit fiscal, conformément à une application semblable de l'art. 41 al. 3 LIPP à celle de l'art. 36 al. 2^{bis} LIFD et la jurisprudence y relative, et qu'il ne pouvait dès lors pas bénéficier du barème pour couple. A cet égard, quoi qu'en dise le recourant, l'art. 9 al. 4 LHID n'interdit pas au législateur cantonal de prévoir des dispositions semblables à celles du droit fédéral, de sorte qu'elles peuvent être interprétées de la même manière.

5.3. En ce qui concerne ensuite la question des déductions sociales, si comme le relève à juste titre le recourant, elle relève du droit cantonal autonome (supra consid. 2.1), l'interprétation qu'a donnée l'instance cantonale de l'art. 39 LIPP, fondée en partie sur l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, et le résultat auquel elle est parvenue ne sont pas pour autant arbitraires.

5.3.1. Aux termes de l'art. 39 al. 1 LIPP, la répartition de la déduction sociale suppose que la personne soit "à charge de plusieurs contribuables". Le texte légal ne précise pas dans quelles circonstances un enfant est à charge de plusieurs contribuables en cas de séparation de ses parents. Conformément à l'art. 39 al. 2 let. a LIPP, chaque enfant mineur sans activité lucrative correspond à une charge de famille "pour celui des parents qui en assure l'entretien". A ce sujet, le Tribunal fédéral, sans avoir procédé à examen approfondi de la loi genevoise, avait considéré prima facie que l'art. 39 LIPP ne semblait pas prévoir d'exception au partage de la déduction sociale lorsque les parents étaient séparés (cf. arrêt 2C_380/2020 du 19 novembre 2020 consid. 5.3).

5.3.2. Il ressort toutefois des travaux préparatoires que le législateur genevois entendait soumettre la déduction sociale de l'art. 39 LIPP pour un enfant dont un seul des parents versait une contribution d'entretien à un régime semblable à celui de l'art. 35 al. 1 let. a LIFD et de la jurisprudence du Tribunal fédéral y relative (supra consid. 3.2.2). En effet, avant l'introduction de la LIPP, la déduction des charges de famille était réglée à l'art. 14 al. 3 et 5 de l'ancienne loi genevoise du 22 septembre 2000 sur l'imposition des personnes physiques: Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid (aLIPP-V) et rattachait la possibilité de bénéficier de la déduction sociale à la garde de l'enfant. A l'occasion de l'adoption de l'art. 39 al. 2 let. a LIPP, le législateur cantonal a souhaité remplacer cette notion au profit de celle d'"entretien", en référence à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD, de sorte que la déduction de la charge (ou demi-charge) devait

être octroyée auprès du contribuable qui entretenait "effectivement" ses enfants. De plus, la modification de l'art. 39 LIPP s'inscrivait dans la logique de la disposition tarifaire, laquelle prévoit l'octroi du barème pour couple au parent qui reçoit la contribution d'entretien et qui, partant, assure l'entretien de l'enfant du point de vue fiscal lorsqu'il reçoit une contribution d'entretien (art. 41 al. 3 LIPP; supra consid. 3.1) (cf. Exposé des motifs du 7 novembre 2008 relatif au projet de loi PL 10385, p. 76).

En conséquence, puisque le recourant verse une contribution d'entretien pour chacun de ses enfants, la cour cantonale n'a pas arbitrairement interprété l'art. 39 al. 1 LIPP en considérant, en référence à l'art. 35 al. 1 let. a LIFD et à la jurisprudence y relative, qu'il ne pourvoyait pas à leur entretien, du point de vue du droit fiscal, de sorte qu'il ne pouvait pas bénéficier des déductions sociales de droit cantonal.

6.

Le recours est mal fondé.

7.

Les frais judiciaires sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté.

2.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 24 mai 2023

Au nom de la IIIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Juge président : Stadelmann

Le Greffier : Bürgisser