

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1098/2008-FIN

ATA/287/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 16 juin 2009

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

Madame et Monsieur C_____

représentés par Me Michel Lambelet, avocat

EN FAIT

1. Madame et Monsieur C_____ sont mariés. Ils sont domiciliés à Meinier et ont un enfant, né le _____ 2005. L'un et l'autre des époux travaillent auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC).
2. Dans leur déclaration fiscale 2005 relative à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), M. C_____ a déclaré un revenu annuel brut provenant de son activité dépendante et s'élevant à CHF 104'191.-. Son épouse a mentionné un revenu brut de CHF 57'456,75.
3. Le 7 mars 2006, l'AFC leur a notifié un bordereau de taxation ICC 2005 d'un montant de CHF 15'051,85 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 104'898.- et d'une fortune nulle. L'AFC a également notifié aux contribuables un bordereau d'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005 calculé selon le barème prévu par l'art. 214 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et s'élevant à CHF 2'467.-. Le 29 juin 2006, M. C_____ a prié l'AFC de bien vouloir supprimer le montant de CHF 131.- figurant sous la rubrique « autre fortune » de l'avis de taxation précité car il ne s'agissait nullement d'un versement excédentaire de cotisation au 3^{ème} pilier A.
4. L'AFC a considéré ce dernier courrier comme une réclamation faite en temps utile. Le 26 juillet 2006, elle a adressé aux contribuables un bordereau rectificatif, après avoir supprimé ces CHF 131.-. Le total de l'impôt dû restant de CHF 15'051,85. Ce bordereau rectificatif a été expédié le 26 juillet 2006.
5. Par pli du 16 août 2006, les contribuables ont élevé réclamation à l'encontre des bordereaux ICC 2005 et IFD 2005. Leur démarche était motivée par deux récents arrêts du Tribunal fédéral (2A.750/2004 et 2A.471/2004 du 26 octobre 2005 publiés aux ATF 131 II 710, RDAF 2006 150 ; ATF 131 II 697, RDAF 2006 140) ainsi que par une décision (DCRI/65/2006 du 27 février 2006) de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), concernant l'imposition des concubins. Depuis un ancien arrêt datant de 1984 (ATF 110 Ia 7) les couples mariés ne devaient pas supporter une charge fiscale de plus de 10 % de celle de deux personnes vivant en couple sans être mariées. Conformément aux arrêts précités, la charge qui incombait à leur couple était incompatible avec le principe de l'égalité puisqu'elle excédait de 33 % pour l'ICC 2005 et de 123,49 % pour l'IFD 2005 celle que deux personnes, dans leur situation, avec un enfant mais non mariées auraient à supporter.

ICC 2005

Monsieur seul avec ½ charge de famille	CHF	7'625,35 (barème marié)
Madame seule avec ½ charge de famille	CHF	3'621,80 (barème célibataire)
Total :	CHF	11'247,15

Impôts notifiés
(mariés + 1 charge de famille) CHF 15'051,85

Différence entre couple marié avec un
enfant et concubins avec un enfant CHF 3'804,00 (soit + 33,83%)

IFD 2005

Monsieur seul avec une charge de famille	CHF	809,00 (barème marié)
Madame seule sans charge de famille	CHF	294,85 (barème célibataire)
Total	CHF	1'103,85

Impôts notifiés
(mariés + 1 charge de famille) CHF 2'467,00

Différence entre couple marié avec un
enfant et concubins avec un enfant CHF 1'363,15 (soit + 123,49 %).

6. Le 8 septembre 2006, l'AFC a rejeté la réclamation et maintenu la taxation aussi bien pour l'ICC 2005 que pour l'IFD 2005, chacune des taxations ayant été établie conformément aux dispositions légales en vigueur ainsi qu'au barème prévu pour les personnes mariées vivant en ménage commun (art. 12 de la loi 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 du 22 septembre 2000 - LIPP-V - D 3 16 et art. 214 al. 2 LIFD). Le législateur cantonal disposait d'une marge d'appréciation importante. Si le principe de l'égalité de traitement exigeait qu'un couple marié ne paie pas plus d'impôts qu'un couple de concubins avec le même revenu cumulé, la complexité des faits à régler et le nombre de paramètres entrant en considération pour l'évaluation des situations rendaient impossible une égalité absolue. Il suffisait que la réglementation ne conduise pas à une inégalité flagrante, c'est-à-dire qu'elle n'entraîne pas de manière générale une imposition nettement plus élevée et systématiquement plus défavorable de certains groupes de contribuables.
7. Par un seul acte daté du 22 septembre 2006 et réceptionné par la commission le 25 septembre 2006, les contribuables ont recouru contre les deux bordereaux de taxation ICC et IFD 2005 en reprenant textuellement l'argumentation développée dans leur réclamation.
8. Le 24 août 2007, l'AFC a déposé sa réponse pour l'ICC. Elle s'est livrée à une analyse des jurisprudences citées par les recourants pour relever que dans le cadre des travaux préparatoires de la LIFD et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le Parlement avait volontairement pris en considération le

fait que les concubins seraient dorénavant avantagés par rapport aux couples mariés. Ces récents arrêts avaient eu pour conséquence qu'un couple de concubins pouvait dorénavant bénéficier de l'application du barème marié, alors même qu'une partie seulement des revenus du couple était concernée, c'est-à-dire au mépris de la progressivité liée au cumul des revenus. L'application aux concubins du barème marié qui résultait de l'art. 11 al. 1 LHID ne pouvait toutefois entraîner une modification de la taxation des couples mariés. Un tel raisonnement circulaire ne saurait raisonnablement être admis, une imposition des revenus ne pouvant découler de plusieurs calculs comparatifs successifs pour ne retenir, finalement, que le plus favorable. Le principe de la légalité devait être en tout temps respecté (ATF 125 I 173, RDAF 2000 I p. 815). En l'espèce, peu importait l'écart d'imposition constaté. La distorsion découlait en effet, selon la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, de l'application aux concubins du barème marié sans cumul de revenus.

La taxation contestée ne comportait aucune erreur de calcul ; elle devait être confirmée et le recours rejeté.

9. Se fondant sur sa décision antérieure du 19 juin 2006 (DCCR 147/2006) faisant référence à une pratique de l'AFC, la commission a, le 25 février 2008, partiellement admis le recours des contribuables, en considérant que leur taxation dépassait largement de plus de 10 % celle d'un couple de concubins placé dans la même situation. Procédant à une simulation de la taxation des recourants en les imposant de manière séparée, elle est parvenue à la conclusion, qu'en tant que couple marié, le montant de leur impôt était de 32,25 % supérieur que s'ils avaient été imposés séparément. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC « pour qu'elle procède à la réduction de l'impôt en tenant compte du fait que la majoration, par rapport à un couple de concubins disposant des mêmes ressources, ne devait pas excéder 10 % ».
10. Par acte déposé le 3 avril 2008 auprès du greffe du Tribunal administratif, l'AFC a recouru contre cette décision relative à l'ICC 2005 qui lui avait été envoyée le 5 mars 2008. Pour les raisons déjà évoquées dans sa réponse auprès de la commission qu'elle a développées dans son recours, l'AFC a conclu à l'admission de celui-ci, à l'annulation de la décision attaquée et à la confirmation de sa propre décision sur réclamation.
11. Le 13 juin 2008, le tribunal de céans a reçu la réponse des contribuables représentés par un avocat concluant au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée.
12. Le 23 mars 2008, le juge délégué a prié la commission de lui faire parvenir les deux décisions auxquelles les recourants se référaient.

EN DROIT

1. a. Le 18 septembre 2008, le Grand Conseil de la République et canton de Genève a modifié la loi d'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 (LOJ - E 2 05), notamment en créant une commission de recours en matière administrative compétente (art. 56X LOJ) pour connaître, en première instance, des décisions sur réclamation prises par l'administration fiscale cantonale, en application de l'art. 7 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). Ces dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Toutefois, selon la disposition transitoire adoptée par le législateur (art. 162 al. 4 LOJ), le Tribunal administratif reste compétent pour trancher les recours dont il a été saisi contre les décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts avant le 1^{er} janvier 2009.

b. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 53 al. 1 LPFisc ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'AFC conclut à l'annulation de la décision de la commission en tant qu'elle prévoit de ramener le montant de l'impôt ICC 2005 des époux C_____ à celui qui serait dû par un couple de concubins, moyennant une majoration de 10 %.
3. Selon l'art. 11 al. 1 LHID "l'impôt des personnes mariées vivant en ménage commun doit être réduit de manière appropriée par rapport à celui des personnes vivant seules. Cette même réduction est valable pour les contribuables veufs, séparés, divorcés ou célibataires qui font ménage commun avec des enfants ou des personnes nécessiteuses et dont ils assurent pour l'essentiel l'entretien. Le droit cantonal détermine si la réduction est accordée sous forme d'une déduction en pour cent sur le montant de l'impôt, dans des limites exprimées en francs, ou sous forme de barèmes différents pour les personnes seules et les personnes mariées".
4. A teneur de l'art. 8 al. 2 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (LIPP I - D 3 11), le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial. De même, leurs droits aux déductions et aux montants déterminants pour le calcul du rabais d'impôt sont cumulés, quels que soient leurs revenu et fortune respectifs.

L'art. 12 de la loi 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 du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16) stipule que les couples mariés sont imposés selon le barème B qui figure à l'annexe B de la présente loi (al. 1).

5. Dans le droit fiscal genevois, les concubins ne constituent pas une catégorie de contribuables. Ils sont imposés séparément comme les personnes vivant seules et il n'est pas tenu compte de la communauté de fait qu'ils forment, de sorte que chacun est imposé sur ses revenus propres et qu'aucune compensation n'est possible entre les revenus, les pertes et les déductions de l'un et de l'autre (ATF 118 Ia 1 ; D. YERSIN, Egalité de traitement : des principes et un projet pour le couple et la famille, in : Archives 70, p. 371 et ss., p. 373 s.).

6. Selon les calculs effectués par la commission, que la recourante ne conteste pas, la taxation des époux C_____ dépasse de 32,25% celle d'un couple de concubins dans la même situation (avec un enfant à charge et deux revenus imposables).

Comme rappelé ci-dessus, cette différence résulte notamment du fait que les facteurs d'imposition ne sont pas additionnés pour les concubins mais également du fait qu'en vertu de la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'art. 11 al. 1, deuxième phrase LHID précité, le barème applicable aux époux vivant en ménage commun l'est également aux concubins ayant un enfant à charge (ATF 131 II 710, RDAF 2006 153 ; ATF 131 II 697, RDAF 2006 140).

7. a. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 101 ; 118 Ia 321).

b. A cet égard, la «comparabilité» des faits à régler joue un rôle important. Elle est plus faible, s'agissant de l'égalité de traitement verticale, c'est-à-dire de la répartition de l'impôt entre les contribuables de situation financière différente selon leur capacité contributive, de sorte que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation et qu'on ne saurait exiger beaucoup plus qu'une évolution régulière du barème ou de la courbe de la charge fiscale. La marge du législateur est plus étroite, s'agissant de la répartition horizontale de la charge fiscale, c'est-à-dire de l'égalité de traitement des contribuables ayant une même capacité contributive (ATF 118 Ia 3).

8. Vu l'évolution de l'organisation sociale et économique des familles, le Tribunal fédéral s'est penché à plusieurs reprises sur la question de l'égalité de traitement entre les époux et les concubins.

a. Dans son arrêt Hegetschweiler du 13 avril 1984, le Tribunal fédéral a considéré que les couples mariés ne devaient pas être imposés plus lourdement que les concubins (ATF 110 Ia 7, RDAF 1985 51).

b. Dans un arrêt postérieur du 1^{er} mars 1991 (RDAF 1993 86, Archives 60, 279), la Haute Cour, procédant au contrôle concret de l'imposition d'époux exerçant tous deux une activité professionnelle, ayant un enfant et dont la charge fiscale était supérieure de 27,2 % (11,2 % selon l'autorité fiscale) à celle de concubins dans la même situation, a annulé leur taxation au motif que, compte tenu de l'extension du concubinage, un couple marié ne devait plus être imposé plus lourdement. Si une égalité parfaite ne pouvait être réalisée, une différence de 10 % ou plus violait l'art. 8 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) (D. YERSIN, De quelques développements récents de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôts directs in Archives 65, 352 et ss).

c. Par la suite dans un arrêt du 18 novembre 1994 (ATF 120 Ia 329, SJ 1995 761, Archives 63,741 ; D. YERSIN, op. cit p. 361), le Tribunal fédéral a relativisé sa jurisprudence. S'agissant d'un couple marié avec deux enfants, dont les deux époux exerçaient une activité lucrative et dont la charge fiscale était de l'ordre de 27 % plus élevée que celle de concubins dans la même situation (17,4 % selon l'autorité fiscale), il a renoncé à annuler la décision attaquée. Le Tribunal fédéral a rappelé que le législateur cantonal disposait d'une importante marge d'appréciation, la solution de ces questions dépendant dans une large mesure de facteurs politiques. La complexité des faits à régler et le nombre de paramètres entrant en considération rendaient très difficile, si ce n'était impossible la réalisation d'une égalité absolue. A vouloir assurer une égalité parfaite dans le cadre d'une seule comparaison, le législateur courait le risque de créer par la même occasion une inégalité au préjudice d'autres catégories de contribuables. Il a jugé que le législateur devait veiller à assurer d'abord l'égalité entre célibataires et couples mariés - et non entre concubins et couples mariés, prioritairement - car, dans la mesure où une égalité absolue n'était pas réalisable, les deux premières catégories de contribuables étaient les plus nombreuses. "La comparaison cas par cas de la situation des couples mariés à celle de concubins dans la même situation ne permettait pas non plus d'apprécier si une éventuelle surcharge des couples mariés se justifiait ou non ; il convenait d'examiner globalement si la législation cantonale n'imposait pas systématiquement plus lourdement certains groupes de contribuables. Lorsque la législateur parvenait à imposer, les uns par rapport aux autres et selon leur capacité contributive respective, tous les principaux groupes de contribuables dont les situations étaient comparables - couples mariés, célibataires, couples non mariés -, les dispositions légales définissant le calcul de l'impôt devaient être considérées comme constitutionnelles, et cela même si leur application conduisait dans certaines situations relativement rares à une surimposition, de l'ordre de ou supérieure à 10 %, en comparaison avec d'autres groupes de contribuables, et qui ne pouvait être justifiée uniquement par la différence des capacités contributives. Cette imposition inégale devait être admise lorsque le groupe en cause, qui ne faisait pas l'objet du même traitement que les

autres groupes, n'était pas imposé de façon disproportionnée par rapport à sa capacité contributive.

Dans l'examen des législations cantonales, il convenait de tenir compte du fait que l'égalité de traitement absolue entre couples mariés et concubins ne pouvait jamais être atteinte. Il s'agissait d'état de faits inhérents au système fiscal qui ne pouvait être évité qu'à partir du moment où la loi prévoyait une imposition spéciale des concubins. Or, les cantons ne pouvaient être obligés de créer un tel statut d'un point de vue constitutionnel. Certaines différences dans le traitement fiscal des couples mariés et des concubins devaient donc être admises".

d. Ainsi, lorsqu'un domaine à régler présupposait l'existence d'un schématisme important, l'art. 8 Cst. n'exigeait pas que tous les contribuables soient traités d'une manière rigoureusement égale, quelle que soit leur situation personnelle (mariés, concubins, célibataires, avec ou sans enfants) ; sous réserve des cas où le tarif conduit à une inégalité flagrante, la norme constitutionnelle ne pouvait que garantir globalement l'égalité de traitement entre les justiciables (ATF 118 Ia 4).

Il découle de ce qui précède que certaines différences dans le traitement fiscal des couples mariés et des concubins doivent être acceptées. Partant, la taxation litigieuse opérée par l'AFC dans le respect de la législation genevoise n'est pas contraire au principe de l'égalité de l'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive.

9. La décision querellée fait référence à une pratique de l'AFC, adoptée il y a plus d'une dizaine d'années, selon laquelle les couples mariés ne devaient pas supporter une charge fiscale de plus de 10 % que celle de concubins dans leur situation.
10. Reste dès lors à examiner si l'AFC a violé le principe général de l'égalité de traitement déduit de l'art. 8 Cst. en s'écartant de cette pratique dans le cas d'espèce.
 - a. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement garanti par l'art. 8 Cst. lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Cela suppose que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. La question de savoir si une distinction juridique repose sur un motif raisonnable peut recevoir une réponse différente selon les époques et suivant les conceptions, idéologies et situations du moment (ATF 131 I 1 consid. 4.2 p. 6/7 ; 129 I 346 consid. 6 p. 357 ss ; 129 I 113 consid. 5.1 p. 125 ; V. MARTENET, Géométrie de l'égalité, Zürich-Bâle-Genève 2003, p. 260 ss).

b. Selon la jurisprudence, un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de traitement au sens de l'art. 8 Cst. lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que dans d'autres cas, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout (ATF 127 II 113 consid. 9a p. 121 ; 122 II 446 consid. 4 p. 451 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C.72/2008 du 21 mai 2008 consid. 6.2 ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 5 ; A. AUER/G. MALINVERNI/M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Berne 2006, vol. 2, 2^{ème} éd., p. 502/503 n. 1025-1027 ; V. MARTENET, Géométrie de l'égalité, Zürich-Bâle-Genève 2003, p. 260 ss ; P. MOOR, Droit administratif, Berne 1994, vol. 1 2e éd., p. 314 ss, n. 4.1.1.4).

Cependant, cela présuppose de la part de l'autorité dont la décision est attaquée la volonté d'appliquer correctement, à l'avenir, les dispositions légales en question et de les faire appliquer par les services qui lui sont subordonnés. En revanche, si l'autorité persiste à maintenir une pratique reconnue illégale ou s'il y a de sérieuses raisons de penser qu'elle va persister dans celle-ci, le citoyen peut demander que la faveur accordée illégalement à des tiers le soit aussi à lui-même, cette faveur prenant fin lorsque l'autorité modifie sa pratique illégale (ATF 127 II 113 consid. 9a p. 121 ; 125 II 152 consid. 5 p. 166 ; 122 II 446 consid. 4a p. 451/452 et les réf. citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C.426/2007 du 8 mai 2008 consid. 3 et 4 ; ATA/434/2008 du 27 août 2008 consid. 8).

Encore faut-il qu'il n'existe pas un intérêt public prépondérant au respect de la légalité qui conduise à donner la préférence à celle-ci au détriment de l'égalité de traitement (ATF 115 Ia 81 consid. 2 p. 82/83 ; 99 Ib 377 consid. 5 p. 383), ni d'ailleurs qu'aucun intérêt privé de tiers prépondérant ne s'y oppose (ATF 108 Ia 212 consid. 4 p. 213).

Pour le surplus, le Tribunal fédéral a précisé qu'il est nécessaire que l'autorité n'ait pas respecté la loi, non pas dans un cas isolé, ni même dans plusieurs cas, mais selon une pratique constante et que celle-ci fasse savoir qu'à l'avenir également, elle ne respectera pas la loi. Si l'autorité cantonale ne précise pas ses intentions, il y a lieu d'admettre qu'elle suivra une pratique conforme à la loi (ATF 115 Ia 81 ; ATA/59/2004 du 20 janvier 2004, consid. 5 ; ATA/789/2001 du 27 novembre 2001, consid. 9c).

11. a. Pour être compatible avec les art. 8 et 9 Cst., un changement de pratique administrative doit reposer sur des motifs sérieux et objectifs, à savoir rétablir une pratique conforme au droit, mieux tenir compte des divers intérêts en présence ou d'une connaissance plus approfondie des intentions du législateur, d'un changement des circonstances extérieures, de l'évolution des conceptions juridiques ou des mœurs. Une pratique qui se révèle erronée ou dont l'application a conduit à des abus répétés ne peut être maintenue. Les motifs de changement doivent être d'autant plus sérieux que la pratique suivie jusqu'ici est ancienne. Si l'une ou l'autre des conditions précitées n'est pas réalisée, un changement de pratique ne se justifie pas (ATF 126 I 122, JT 2001 I 754).

b. En particulier, la nouvelle pratique doit répondre à un intérêt public pertinent en remédiant à une interprétation compatible avec la loi d'une part et d'autre part, elle ne doit pas être opérée de manière désordonnée et doit être annoncée aux justiciables, dans les cas où la nouvelle pratique est tout aussi conforme au droit que la précédente, et qu'elle porte sur une interprétation différente. Une annonce de changement de pratique n'est indiquée que dans les cas où ledit changement porte une atteinte irrémédiable à un droit des particuliers en matière de procédure, parce qu'il touche à la recevabilité d'un recours ou provoque la péremption d'un droit (ATA/256/2009 du 19 mai 2009 ; ATA/94/2007 du 6 mars 2007).

Quand bien même la pratique à laquelle se réfère la commission dans la décision querellée a été jugée admissible par le Tribunal administratif il y a plus de dix ans (ATA/357/1998 du 9 juin 1998 confirmée par arrêt du Tribunal fédéral 2P.251/1998 du 18 mai 1999), il apparaît qu'elle n'est plus appliquée par l'AFC.

En effet, outre le cas isolé (DCCR 147/2006 du 19 juin 2006) cité par la commission, aucun élément porté à la connaissance du tribunal de céans ne permet d'affirmer que cette pratique a été appliquée de manière régulière et constante par l'AFC depuis lors. En particulier, aucune circulaire n'existe à ce sujet. En outre, ni la recourante, ni les contribuables intimés qui travaillent tous deux à l'AFC n'en font état. Enfin, elle ne trouve plus de justification depuis le revirement de jurisprudence opéré par le Tribunal fédéral relatif au traitement de l'égalité de traitement entre époux et concubins (ATF 120 Ia 329 précité).

Partant, et en application des principes rappelés ci-dessus, l'AFC a valablement modifié sa pratique et une violation du principe de l'égalité de traitement ne saurait lui être reprochée.

C'est donc à tort que la commission s'est fondée sur cette ancienne pratique pour renvoyer le dossier à l'AFC afin qu'elle procède à la réduction de l'impôt litigieux.

12. Bien fondé, le recours de l'AFC sera donc admis et la décision de la commission annulée.
13. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement. Il ne sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 avril 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 25 février 2008 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de commission cantonale de recours en matière administrative du 25 février 2008 ;

rétablit la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 8 septembre 2006 ;

met à la charge de Madame et Monsieur C_____ pris conjointement et solidairement un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Michel Lambelet, avocat de Madame et Monsieur C_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni et Junod et M. Dumartheray, juges

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :