

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1402/2014-ICCIFD

ATA/985/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 septembre 2015

4^{ème} section

dans la cause

Madame A_____

représentée par Me Alain Vuithier, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 mars 2015 (JTAPI/338/2015)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____, domiciliée dans le canton de Genève, est l'épouse de B_____.
- 2) Selon le registre de la population du canton de Genève (ci-après : base de données Calvin), M. B_____ a quitté la Suisse en 1998 pour s'installer à _____ en Italie.
- 3) En rapport avec les exercices fiscaux 2009 à 2011, Mme A_____ a adressé sa déclaration fiscale en tant que contribuable en mentionnant son mari comme conjoint. À chaque fois, elle a déclaré ses revenus, ainsi que ceux de son époux, en joignant à sa déclaration le certificat délivré par une institution de prévoyance sociale italienne en rapport avec le versement d'une pension de retraite versée à M. B_____ « domicilié fiscalement dans la commune de _____, dans la province de _____ » en Italie. Ce document mentionnait la charge fiscale prélevée en Italie sur ce montant. Mme A_____ a été la seule à signer les déclarations fiscales 2009 et 2010, mais M. B_____ a signé celle de l'exercice 2011.

Pour l'exercice 2011, Mme A_____ a demandé, au titre de charges familiales, la prise en compte d'une parente de son époux et d'une autre personne apparentée à celui-ci, ce qui a été refusé par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), sans que cela fasse l'objet d'une contestation de la part de la contribuable.

- 4) Pour chacun des exercices fiscaux précités, Mme A_____ a été imposée, tant pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) sur le montant de ses revenus à un taux supérieur, car incluant les revenus de son époux. Dans les deux cas, elle a été taxée au barème applicable aux personnes mariées faisant ménage commun.
- 5) La contribuable a déposé le 15 juillet 2013 sa déclaration fiscale pour l'année 2012 qu'elle a été la seule à signer. Elle s'est prévaluée de son statut de femme mariée. La déclaration fiscale n'était pas signée par son conjoint. Dans ce document, elle a fait état de ses revenus, mais non de ceux de son conjoint. Elle a déduit de son revenu un montant lié à l'activité dépendante, de même que ses primes d'assurances, sans mentionner celles de son conjoint. En matière d'IFD, elle a fait valoir une déduction pour couple. Au regard de l'ICC, elle a mentionné une fortune immobilière correspondant au 100% d'un immeuble à Bernex, dont elle est copropriétaire par moitié avec son mari. Elle a mentionné à titre de déduction la totalité de la dette hypothécaire, dont chacun des époux était débiteur de la moitié, ainsi que la totalité des intérêts hypothécaires payés. Elle a également

fait valoir une déduction sociale sur la fortune correspondant à celle autorisée pour un couple marié.

- 6) Le 15 octobre 2013, l'AFC-GE lui a accordé un délai au 12 novembre 2013 pour transmettre les justificatifs des revenus de son époux.
- 7) Le 7 novembre 2013, le mandataire professionnellement qualifié de Mme A_____ a répondu à l'AFC-GE pour le compte de la contribuable. M. B_____ habitait en Italie et Mme A_____ n'avait pas la possibilité de connaître les revenus de celui-ci.
- 8) Le 26 novembre 2013, l'AFC-GE a adressé à Mme A_____ ses bordereaux d'impôts pour l'ICC et l'IFD 2012. Elle était imposée en fonction du barème d'imposition réservé à une personne seule, en prenant en considération pour l'ICC un revenu de CHF 93'657.- au taux de CHF 93'657.- et pour l'IFD un revenu de CHF 100'700.- au taux de CHF 100'700.-. S'agissant de la fortune, elle était taxée suivant les éléments de fortune déclarés. En matière de déductions, elle n'avait droit qu'à la déduction sur la fortune autorisée pour une personne seule.

Pour l'IFD, elle n'avait pas droit à la déduction sociale pour personne mariée.
- 9) Par courrier du 20 décembre 2013, Mme A_____ a formé une réclamation auprès de l'AFC-GE. Cette dernière avait considéré qu'elle était séparée, puisque son époux ne vivait pas en Suisse pour des raisons familiales et que ses revenus étaient ignorés. Depuis lors, Mme A_____ avait appris que son époux n'avait aucun revenu. Elle demandait à être taxée comme une personne mariée.
- 10) Le 21 janvier 2014, l'AFC-GE a demandé à Mme A_____ de lui transmettre l'avis de taxation 2012 italien mentionnant les revenus et fortune de son époux.
- 11) Le 10 février 2014, Mme A_____ a transmis le document demandé. Son mari recevait une rente de retraité de EUR 64'810.- avant déduction fiscale de EUR 22'363.- faisant l'objet d'une retenue à la source.
- 12) Par pli recommandé du 10 mars 2014, l'AFC-GE a écrit à Mme A_____. Elle entendait rectifier en sa défaveur la taxation contestée selon un spécimen d'avis de taxation IFD annexé. Elle prenait en compte, en matière d'IFD, le montant total de la rente de prévoyance professionnelle reçue par M. B_____, sans la déduction d'impôt. Elle prenait donc en considération un montant de CHF 78'116.- (conversion en CHF du montant de EUR 64'810.- à un taux de change EUR à 1.205307).

- 13) Le 3 avril 2014, Mme A_____ a réagi à ce projet de taxation. Son époux étant domicilié en Italie, il payait ses impôts dans ce pays. Dès lors, il fallait « déduire » le montant de CHF 78'116.- retenu.
- 14) Le 17 avril 2014, l'AFC-GE a statué sur la réclamation de Mme A_____ du 20 décembre 2013.

Pour l'ICC, elle lui transmettait un bordereau rectificatif, modifiant et complétant son imposition. Elle était taxée sur un revenu imposable de CHF 96'788.- à un taux applicable à un revenu de CHF 171'773.-. Elle ne serait taxée que sur la partie de son revenu et de sa fortune, mais le taux de l'impôt serait celui applicable au revenu total ou à sa fortune totale. Cependant, elle serait mise au bénéfice du taux réduit accordé à une personne mariée vivant en ménage commun.

S'agissant de l'IFD, son imposition était rectifiée en sa défaveur pour des motifs similaires à ceux exposés en matière d'ICC. Dès lors, elle était imposable sur un revenu de CHF 100'700.- à un taux de CHF 78'800.-, selon le barème d'imposition applicable à une personne mariée vivant en ménage commun.

- 15) Par acte du 16 mai 2014, Mme A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les deux décisions sur réclamation du 17 avril 2014 précitées, concluant à leur annulation dans le sens où le revenu imposable de CHF 96'788.- devait être imposé en fonction d'un taux applicable à un revenu de CHF 96'788.- au lieu de CHF 171'173.-.

M. B_____ vivait en Italie et payait ses impôts en Italie. Elle-même vivait à Bernex et payait ses impôts dans le canton de Genève. Chacun des époux vivait et gérait ses avoirs séparément. Ils étaient séparés depuis plusieurs années et le mariage n'était pas dissous pour des raisons religieuses. M. B_____ n'apportait aucune aide financière à son épouse.

- 16) Le 18 août 2014, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. Elle n'avait fait qu'appliquer la loi, tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD, en imposant la contribuable sur une partie de ses revenus ou de sa fortune mais en fonction d'un taux d'imposition applicable au revenu total ou à la fortune totale.
- 17) Par jugement du 16 mars 2015, le TAPI a rejeté le recours. Il constatait que la contribuable avait été taxée selon le barème applicable aux personnes mariées, ainsi qu'elle l'avait revendiqué dans sa réclamation. Elle ne pouvait dès lors pas être imposée selon un taux correspondant à ses seuls revenus excluant ceux de son mari. Les déclarations de la contribuable avaient fluctué au gré de la procédure et, conformément à la jurisprudence, les premières déclarations qu'elle avait faites, soit celles contenues dans sa déclaration par lesquelles elle se prévalait de l'existence d'une vie commune, devaient être retenues. La contribuable n'ayant

pas fourni de preuves établissant l'existence d'une séparation au sens fiscal du terme, impliquant la réduction à néant de la vie commune, l'AFC-GE avait à juste titre taxé les revenus de celle-ci en retenant un taux prenant en considération l'ensemble des revenus des deux époux.

- 18) Par acte posté le 16 avril 2015, Mme A_____ a interjeté un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 16 mars 2015 précité, reçu le 17 mars 2015.

Le TAPI et l'AFC-GE avaient retenu à tort qu'elle n'était pas séparée fiscalement de son époux. Elle se référait aux conditions figurant dans la circulaire n° 14 du 29 juillet 1994 de l'AFC-CH concernant l'imposition de la famille selon la loi sur l'impôt fédéral direct. Il était établi qu'elle était séparée de fait de son époux, domicilié à l'étranger et avec lequel elle n'avait plus de contact depuis plus de trois ans, étant assujetti au régime fiscal italien. Le couple s'était séparé à l'amiable et n'avait pas signé de convention de mesures protectrices de l'union conjugale. Les époux n'entretenaient cependant plus de contacts depuis lors. La contribuable vivait de ses seuls revenus et gisait son patrimoine de manière autonome sans rendre aucun compte à son époux. Elle ignorait les moyens financiers de celui-ci, si ce n'est au travers de la décision de taxation italienne le concernant. Toutes les conditions à une taxation séparée des époux étaient réunies. Il n'y avait en outre pas lieu de l'imposer en appliquant un taux fondé sur la situation de revenus des deux époux.

- 19) Le 28 mai 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il ressortait du registre de la population du canton de Genève « CALVIN » que M. B_____ avait quitté Genève le 30 avril 1998. L'examen des années de taxation antérieures à 2012 faisait apparaître que la recourante avait été taxée au barème applicable aux personnes mariées depuis 2003, en prenant en compte, pour le taux d'imposition, les revenus de son époux mentionnés dans les déclarations fiscales qu'elle remplissait et pour lesquelles elle produisait en annexe l'avis de taxation italien de M. B_____.

La déclaration fiscale 2008 était signée des deux conjoints. Celle de 2009 n'était signée que de la contribuable, mais les montants de revenus de M. B_____ avaient été déclarés. La déclaration fiscale 2010 n'était pas signée, mais y avaient été annexés le certificat de salaire de Mme _____, ainsi que l'avis d'imposition italien de son époux attestant du revenu qui avait été déclaré.

La déclaration fiscale 2011 a été signée par les deux conjoints. Outre son certificat de salaire, Mme A_____ a produit l'avis d'imposition italien de son époux sur le revenu provenant de la prévoyance professionnelle perçu par celui-ci.

Le jugement du TAPI devait être confirmé. Les allégations de la contribuable sur sa situation personnelle et matrimoniale n'étaient pas justifiées et se trouvaient en contradiction avec les pièces du dossier. On ne voyait pas comment celle-ci pouvait affirmer qu'à la date du 31 décembre 2012, les époux n'avaient pas eu de contact depuis plus de trois ans, puisque son mari avait cosigné avec elle la déclaration fiscale 2011 et qu'auparavant, dans les déclarations fiscales précédentes, ses avis d'imposition d'Italie étaient toujours transmis après avoir été communiqués au contribuable. Dans le même sens, la contribuable avait pu produire durant les exercices fiscaux précédents, avec sa déclaration, les informations précises en rapport avec la situation de son mari et de la famille de celui-ci, soit notamment la mère de son époux pour laquelle elle demandait la prise en compte d'une charge en lien avec l'invalidité dont souffrait cette dernière. Mme A_____ n'avait jamais contesté son imposition au barème « marié » avant l'imposition 2012. Dès lors qu'elle échouait dans la preuve d'une modification de son statut, c'était de manière fondée que le TAPI avait confirmé l'application des dispositions relatives aux époux mariés. La démarche de la recourante, qui revendiquait une taxation séparée, était contraire au principe de la bonne foi, puisqu'elle n'avait fait état de la séparation que lorsqu'elle s'était rendue compte que le barème « marié » avait pour conséquence de péjorer sa taxation en IFD.

- 20) La recourante a écrit au juge délégué le 22 juin 2015 qu'elle renonçait à répliquer. Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Il s'agit de déterminer le statut fiscal applicable à la recourante pour l'exercice fiscal 2012, au regard de sa situation personnelle et matrimoniale.
- .3) Le recours portant sur la taxation de l'exercice 2012, la contribuable est soumise, pour l'IFD, aux dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) dans sa teneur en vigueur en 2012 (citée ci-après : aLIFD s'il s'agit d'une disposition abrogée depuis lors). Pour l'ICC, sont applicables les dispositions de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08).
- 4) Selon l'art. 9 al. 1 LIFD, les revenus des époux vivant en commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial et, sous ce statut d'état civil, ils sont imposés en commun. En outre, leur capacité contributive est mesurée en

fonction de l'ensemble de leurs éléments imposables (Christian JAQUE, in Danielle YERSIN/Yves NÖEL[éd.], impôt fédéral direct, commentaire romand, 2008, ad art. 9, p. 136,n. 3). En matière d'ICC, une règle similaire existe à l'art. 8 al. 1 LIPP en exécution de l'art. 3 al. 3 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le canton ayant harmonisé avec le droit fédéral la question de l'assujettissement à l'impôt des contribuables mariés.

- 5) Pour tenir compte de la progressivité du taux qui conduit à une taxation plus lourde des couples mariés, la taxation cantonale et fédérale des contribuables se trouvant dans cette situation s'effectue en fonction d'un barème spécial destiné à corriger les effets discriminatoires de cette progressivité. En 2012, pour l'IFD, est applicable le taux de l'article 214 al. 2 aLIFD, qui prévoit un taux d'imposition différent du taux ordinaire, tandis qu'en matière d'ICC, il s'agit de celui prévu à l'art. 42 al. 2 LIPP, soit un taux réduit à la moitié du taux ordinaire (splitting).

À teneur de ces textes, le barème spécial s'applique aux époux faisant ménage commun. En cas de séparation de fait ou de droit, ils sont à nouveau taxés selon le barème ordinaire (à moins qu'il leur soit reconnu qu'ils en aient la charge d'entretien).

- 6) Depuis la réforme du droit du divorce en 1988, les époux ont le droit de se constituer un domicile séparé. Ce droit n'est pas pris sans autre en compte dans le domaine fiscal. L'admission d'une telle séparation dans ce domaine résulte de l'existence de certaines conditions dont il revient aux époux d'établir la réalisation.
- 7) a. La circulaire édictée en 1994 dont la contribuable s'est prévalue devant le TAPI a été remplacée dès l'exercice 2011 par la circulaire n° 30 du 21 décembre 2010 relative à l'imposition des époux et de la famille selon la LIFD (ci-après : la circulaire n° 30), entrée en vigueur dès le 1^{er} janvier 2011.

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 références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_176/2012 du 18 octobre 2012 consid. 5.4.3; 2C_132/2010 du 17 août 2010 ; 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).

b. À teneur de la directive n° 30 (ch. 1. 2), les époux mariés sont soumis à la taxation commune dès le mariage pour l'ensemble de l'année fiscale durant laquelle cet événement s'est produit. En cas de divorce, ou de séparation judiciaire ou de fait, ils sont imposés séparément pour l'ensemble de la période fiscale durant laquelle cet événement s'est produit. Selon son ch.1.3, si les époux sont séparés de fait, ils ne sont taxés séparément que si les conditions suivantes sont réunies cumulativement :

- ils ne partagent pas la même demeure ;
- ils ont des logements distincts ;
- chacun des époux a un domicile propre ;
- ils ne mettent aucun fonds commun pour le logement et l'entretien ;
- il n'y a plus l'apparition en public du couple en tant que telle ;
- la séparation dure depuis un certain temps, soit au minimum depuis une année, ou abouti à la dissolution du mariage.

c. Lorsque ces conditions ne sont pas réalisées, les époux feront l'objet d'une taxation commune. Toutefois, si l'un d'entre eux est domicilié à l'étranger, ainsi que la circulaire n° 30 le rappelle (ch. 2.1), seul celui qui est domicilié en Suisse est assujéti en Suisse. Celui-ci doit payer l'impôt sur la totalité de son revenu en suivant le barème des personnes mariées (lorsqu'il n'y a pas d'enfants à charge). Dans un tel cas, conformément à l'art. 7 al. 1 LIFD il faut additionner les revenus du conjoint vivant à l'étranger pour déterminer le taux d'imposition du revenu de l'époux vivant en Suisse (ATF 2C_523/2007 du 5 février 2008).

e. En cas de taxation distincte des époux, le montant de l'impôt payé à l'étranger par le conjoint qui est domicilié ne peut pas être déduit de son revenu (art. 34 let. e LIFD).

8) Pour l'imposition cantonale, les mêmes règles prévalent (art. 6 al. 1 et 8 al. 1 LIPP ainsi que 38 let. e LIPP pour la non déductibilité du revenu de l'impôt prélevé à l'étranger), même en l'absence d'une circulaire portant sur ces questions. Les dispositions cantonales qui viennent d'être rappelées doivent être interprétées et appliquées de la même façon que les dispositions fédérales précitées.

9) La position de la recourante a évolué au gré de la procédure de taxation 2012. Dans sa déclaration d'impôt, elle s'est prévalue, s'agissant de ses données personnelles, de sa situation de femme mariée et, sans faire état des revenus de son mari, elle a fait valoir les déductions sur le revenu ou la fortune rattachées à ce statut d'état civil. Par la suite, sa position a évolué au gré de la procédure. Au

stade de la réclamation, elle a demandé à être mise au bénéfice du statut fiscal de femme mariée, à l'instar des années précédentes, n'étant pas satisfaite des décisions de taxation initiales prises par l'autorité intimée. Elle a maintenu cette position, dans son recours au TAPI, ne contestant que le montant retenu par l'intimée pour le taux d'imposition applicable et ce n'est que devant la chambre de céans, qu'elle se prévaut de ce que les conditions d'une taxation séparée des époux sont réunies.

- 10) En l'occurrence, il doit être admis que Mme A_____ a son domicile dans le canton de Genève tandis que celui de son époux est en Italie, chacun vivant séparément, et ce depuis un certain temps. Toutefois, la contribuable n'établit pas qu'en 2012, les conditions d'une séparation définitive étaient réunies, n'ayant notamment jamais formalisé par une démarche judiciaire voire conventionnelle, la séparation définitive qu'elle allègue pour cet exercice fiscal et dont la date de début est incertaine. Bien plus, de 2008 à 2011, dans un même complexe de faits, à savoir l'existence de deux lieux de résidence distincts, l'un en Suisse et l'autre en Italie, elle a à chaque fois déposé sa déclaration fiscale en faisant valoir les éléments imposables de son époux et d'elle-même et a toujours été imposée sur son propre revenu mais en prenant en considération le revenu des deux époux pour le taux applicable. Elle a ainsi toujours bénéficié, tant pour l'ICC que pour l'IFD, du barème spécial réservé aux époux, ainsi que des déductions accordées aux couples mariés.

La chambre administrative retiendra qu'à ce stade de la procédure, la recourante n'a pas fait valoir pour l'exercice 2012 des éléments permettant de remettre en question la taxation ICC et IFD issue de la procédure de réclamation qui a été confirmée par le TAPI. Certes, les époux ont des domiciles séparés, mais la recourante n'établit pas l'existence d'une renonciation définitive à la communauté conjugale qu'elle forme avec son époux, même si ce dernier réside en Italie. En particulier, les époux sont restés copropriétaires d'un bien immobilier dans lequel la recourante habite et pour lequel, en raison de leurs rapports de propriété, ils doivent assumer des charges communes, ce qui laisse supposer l'existence d'une forme de communauté. Dans ces circonstances, l'AFC-GE a correctement appliqué le droit en imposant la recourante sur son seul revenu pour tenir compte du domicile étranger de son mari, mais en appliquant le barème réservé aux personnes mariées en prenant toutefois en considération le revenu de ce dernier pour déterminer le taux d'imposition applicable.

- 11) Pour le surplus, dans la mesure où une personne est mise au bénéfice du barème d'une personne mariée vivant en ménage commun, elle ne peut simultanément demander que seul son revenu soit pris en considération pour la fixation du taux, compte tenu du texte clair des art. 7 al. 1 LIFD et 8 al. 1 LIPP.

- 12) Le recours sera rejeté. Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 avril 2015 par Madame A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 mars 2015 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de procédure de CHF 1'000.- à la charge de Mme A_____ ;

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

dit que, conformément aux art. 82 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 Me Alain Vuithier, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Verniory et Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler-Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière