RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1459/2004-FIN **ATA/931/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 novembre 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Madame M. E.

EN FAIT

1. Madame M. E., ressortissante suisse et péruvienne, habite à Genève avec son fils, N. D., né en 1984.

   Dans sa déclaration fiscale 2001-B, retournée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) le 10 juin 2002, l'intéressée a annoncé, sous la rubrique « enfant(s) à charge ayant moins de 25 ans révolus », son fils N. D. et, dans la rubrique « autres personnes à charge », son frère, Monsieur Y. M., né le 16 avril 1971. Sous la rubrique 100.10 « Montant déterminant pour le calcul du rabais d'impôt », elle a indiqué CHF 27'500.- correspondant au montant déterminant de base pour les personnes célibataires, veuves, divorcées, séparées de corps ou de fait et qui tiennent ménage indépendant avec leur enfant mineur, ainsi que pour les époux vivant en ménage commun. À cette somme était additionné un montant de CHF 4'500.-, correspondant à la première charge de famille, soit un total déterminant pour le calcul du rabais d'impôt de CHF 32'000.-.

2. Le 29 novembre 2002, l'AFC a notifié à Mme E. un bordereau définitif concernant les impôts cantonaux et communaux. Le rabais d'impôt, en CHF 32'000.-, déduit par l'intéressée dans sa déclaration, avait été écarté. L'administration a retenu un montant déterminant de base de CHF 15'000.- (correspondant à la rubrique « célibataire, veuf, divorcé, séparé de corps ou de fait), auquel elle a additionné la somme de CHF 6'500.- pour charge de famille.

3. Le 16 décembre 2002, le mandataire de Mme E. a élevé réclamation, estimant que sa cliente avait droit à un rabais d'impôt de CHF 32'000.- Cette réclamation a été complétée par Mme E., agissant en personne, le 7 décembre 2003. La solidarité de sa famille lui avait permis d'inviter un de ses frères. Ce dernier était vétérinaire et suivait des cours de français. Plus tard, il solliciterait la validation de son titre de vétérinaire en Suisse. Il fréquentait l'école club Migros et l'école du monde, afin de se présenter à l'examen de français de l'université. Toutes ses économies avaient été investies dans des cours de français et Mme E. l'avait aidé.

4. Le 16 juin 2003, l'AFC a maintenu la taxation litigieuse. Seuls les contribuables tenant ménage indépendant pouvaient bénéficier du barème permettant la déduction d'impôt qu'elle sollicitait.

5. a. Le 15 juillet 2003, Mme E. a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Pour l'année 2001, son frère n'avait pas été imposable et n'avait exercé aucune activité lucrative. Elle-même ne percevait aucune pension alimentaire, ni allocation pour son fils.

b. Le 10 décembre 2003, l'AFC s'est opposée au recours, développant l'argumentation figurant dans sa décision sur opposition. Mme E. n'avait pas été seule à assurer l'entretien de son enfant, dès lors que son frère, âgé de trente ans, était susceptible de lui avoir apporté une aide directe ou indirecte. Elle ne formait dès lors pas un ménage indépendant.

c. Le 21 juin 2004, la commission a admis le recours. Mme E. avait réussi à renverser la présomption selon laquelle elle bénéficiait d'un apport financier direct ou indirect de la part de son frère en versant à la procédure une attestation de l'AFC indiquant que ce dernier n'était pas taxable pour l'année 2001. Etudiant sans revenu ni fortune imposables, il ne disposait pas des moyens financiers suffisants pour participer aux charges communes du ménage pendant l'année fiscale en cause.

6. a. L'AFC a recouru au Tribunal administratif le 8 juillet 2004. Le bénéfice du barème « marié » (barème B) était exclusivement réservé aux personnes effectivement seules à assurer l'entretien de leur enfant, sans pouvoir bénéficier de l'apport financier direct ou indirect d'une tierce personne faisant ménage commun.

b. Mme E. s'est opposée au recours le 29 septembre 2004.

7. À la demande du juge délégué à l'instruction du dossier, l'AFC a transmis, le 3 novembre 2004, la déclaration fiscale de M. M. pour l'année 2001. Il en ressort qu'il n'avait réalisé aucun revenu cette année-là, et qu'il n'avait pas de fortune.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'article 14 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - V) - 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) prévoit que les contribuables célibataires, divorcés ou séparés de corps ou de fait et qui tiennent ménage indépendant avec leurs enfants mineurs ou majeurs constituant une charge de famille ont droit à un rabais d'impôt de CHF 27'500.-. Les contribuables célibataires, veufs, divorcés ou séparés de corps ou de fait ont droit, s'ils ne tiennent pas ménage indépendant, à un rabais de CHF 15'000.-.

3. Ces dispositions, entrées en vigueur le 1er janvier 2001, reprennent – pour l'essentiel – la teneur de l'article 31A alinéa 1 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887 (aLCP - D 3 05), et la jurisprudence rendue au sujet de cette disposition est applicable au cas d'espèce.

4. a. Selon le principe de l'égalité de l'imposition tel qu'il découle de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. féd. - RS 101), les personnes qui se trouvent dans des situations semblables doivent être taxées de façon semblable, tandis que des différences de situation doivent conduire à une charge fiscale différente (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, p. 28 et les références citées). Le Tribunal fédéral a précisé que le principe d'égalité de traitement n'exige pas que la charge fiscale des concubins soit, dans tous les cas, rigoureusement identique à celle des couples mariés. Selon le Tribunal fédéral, il n'appartient pas au droit fiscal de combattre le concubinage et de favoriser le mariage en lieu et place des dispositions idoines, lesquelles disparaissent d'ailleurs de plus en plus. À l'intérieur de ces limites, le législateur cantonal est toutefois fondé à réserver un mode d'imposition différent aux concubins. Du moment qu'il n'est pas possible d'empêcher que certains avantages soient accordés au mariage ou au concubinage, le statut juridique du mariage et sa signification sociale commandent que le législateur fiscal favorise non pas les concubins, mais plutôt les couples mariés (ATF 118 Ia 1, 4 F. ; ATF 110 Ia 7, 19 Hegetschweiler). Dès lors, d'éventuelles différences d'imposition au détriment des concubins, qui apparaissent comme la conséquence d'un statut librement choisi par les intéressés, ne sont pas contraires au principe d'égalité de traitement. Une égalité absolue ne saurait en effet être réalisée entre ceux-ci et les couples mariés, en tant que les concubins ne peuvent être imposés ensemble comme une unité. Selon la jurisprudence, il suffit que la réglementation prévue par le droit cantonal n'entraîne pas une imposition systématiquement et délibérément plus lourde des couples vivant en union libre par rapport aux époux. À cet égard, la comparaison peut se faire globalement, compte tenu de l'ensemble des différentes situations dans lesquelles se trouvent les concubins au cours de leur vie commune (ATF 118 Ia 1, 5 F.).

b. Faisant application des principes qui précèdent, le Tribunal administratif a considéré que le fait de réserver l'application du barème "marié" (art. 32B aLCP) aux personnes vivant seules avec un ou plusieurs enfants à charge au sens de l'article 31A alinéa 1 aLCP, par opposition à celles qui vivent en union libre, ne contrevenait pas au principe d'égalité de traitement (cf. notamment ATA/311/1998 du 26 mai 1998 ; ATA/262/1998 du 5 mai 1998 ; ATA AFC, du 6 mars 1991, SJ 1992, p. 506). Cette conception résulte de la jurisprudence du Tribunal fédéral, telle qu'évoquée ci-dessus. Elle s'inscrit par ailleurs dans le sens du souhait exprimé par le législateur genevois, lequel se trouve précisément à l'origine de la modification de l'article 31A alinéa. 1 aLCP intervenue le 15 octobre 1992 (Mémorial des séances du Grand Conseil 1992/IV, p. 1456). Le Grand Conseil a

en effet décidé d'instituer un barème spécial, en matière de déduction personnelle, en faveur des personnes mariées, afin que la charge fiscale de ces dernières ne soit pas rendue systématiquement plus lourde en raison du cumul des revenus qui, pour être réalisés séparément par les conjoints, sont néanmoins taxés comme un tout. Appliquer le même barème aux concubins, dont les revenus demeurent soumis à une taxation séparée, placerait ceux-ci au bénéfice d'avantages disproportionnés, sans rapport avec leur capacité contributive réelle. Partant, c'est dans le but de respecter le principe d'égalité de traitement entre couples mariés et non mariés que la déduction personnelle de CHF 20'662.- a été conçue pour être appliquée aux contribuables qui sont effectivement seuls à assurer l'entretien de leurs enfants, sans pouvoir bénéficier de l'apport financier, direct ou indirect, d'une tierce personne avec laquelle elles font ménage commun. Tel n'est pas le cas des personnes qui vivent en commun, sans être mariées (Mémorial 1992/IV, p. 1460).

5. En l'espèce, le Tribunal administratif relève que la recourante habite avec son frère, ce qui exclut que l'on considère qu'ils vivent en concubinage, c'est-à-dire qu'ils vivent comme mari et femme sans être mariés (Petit Robert 1989, p. 359 ad « concubinage »), ou encore qu'ils constituent une union libre. Dès lors, on ne voit pas en quoi les principes développés ci-dessus, qui visent à respecter l'égalité de traitement entre couples mariés et couples non mariés, sont pertinents dans le cas d'espèce.

De plus, comme le relève la commission, la recourante a démontré qu'elle ne recevait aucune aide financière, directe ou indirecte, de son frère.

6. Dans ces circonstances, le recours sera rejeté.

Vu la qualité de la recourante, aucun émolument ne sera perçu. Mme E. ayant agi en personne, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée.

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 juillet 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 juin 2004;

au fond :

le rejette;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Madame M. E..

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy, Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	le président :
M. Tonossi	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :