RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1582/2004-FIN **ATA/932/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 novembre 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

et

Monsieur R_____

EN FAIT

1. Le 12 août 2002, Madame et Monsieur R_____ ont rempli leur déclaration fiscale ICC et IFD 2001-B. Ils ont indiqué être séparés de fait depuis le 1er décembre 2001. Les deux enfants du couple, nés en 1995 et 1997, vivaient avec leur mère.

2. L'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a procédé à une taxation séparée des époux R_____.

3. Le 6 décembre 2002, l'AFC a notifié à M. R_____ un bordereau de taxation IFD au montant de CHF 2'124,30, fondé sur un revenu imposable de CHF 81'900.-, avec application du barème prévu par l'article 214 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11).

4. M. R_____ a élevé réclamation le 7 janvier 2003. La taxation précitée prenait uniquement en compte ses revenus 2001 en ne considérant aucune de ses charges pour la même année, comme s'il avait vécu pendant toute l'année en tant que personne séparée sans enfant. Or, pendant les 11/12ème de l'année, son épouse et lui-même avaient constitué un couple avec deux enfants. Il sollicitait donc que l'AFC procède à une taxation qui corresponde à la réalité.

5. Par décision du 14 mai 2003, l'AFC a rejeté la réclamation, retenant que M. R_____ n'avait pas produit un exemplaire des mesures conservatrices (sic) de l'union conjugale, ainsi que cela lui avait été demandé les 10 mars et 7 avril 2003.

6. M. R_____ a saisi la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) par acte du 12 juin 2003. Il a repris ses précédentes explications. Il a sollicité les déductions des CHF 15'500.- pour charges de famille, CHF 2'500.- pour frais de garde, et environ CHF 3'000.- pour les charges d'assurance-maladie et de frais médicaux de ses enfants.

7. Dans sa réponse, l'AFC a conclu à ce qu'il lui soit donné acte qu'elle s'engageait à admettre une déduction au titre de pension alimentaire de CHF 3'100.- pour l'année de taxation 2001, correspondant à la pension versée par M. R_____ au titre de pension alimentaire à son épouse pour le mois de décembre 2001. Pour le surplus, elle a conclu au rejet du recours.

8. Dans sa décision du 23 juin 2004, la commission a partiellement admis le recours de M. R_____. C'était à juste titre que l'AFC avait appliqué le barème de l'article 214 alinéa 1 LIFD à M. R_____. Conformément à la conclusion prise par l'AFC, M. R_____ était fondé à déduire les subsides d'entretien versés pour la période du 1er au 31 décembre 2001, soit CHF 3'100.-.

Concernant les charges pour enfants, la commission a estimé qu'une unique déduction de CHF 3'100.- ne tenait pas compte de l'entretien que M. R_____ avait fourni à ses deux enfants durant une année complète. Une telle taxation était contraire au principe constitutionnel de la capacité contributive. Il fallait dès lors admettre deux charges prorata temporis, soit du 1er janvier au 30 novembre 2001, représentant une déduction de CHF 10'267.-. A cela s'ajoutait la déduction des primes d'assurance-maladie et accident pour les enfants dans les limites de l'article 212 alinéa 1 LIFD ainsi que de leurs frais médicaux.

9. L'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée par acte du 23 juillet 2004. La commission était allée à l'encontre du texte clair de l'article 213 LIFD en accordant à M. R_____ deux charges de famille prorata temporis, ainsi qu'en le mettant au bénéfice de la déduction des primes d'assurance-maladie et accident ainsi que des frais médicaux de ses enfants.

Elle conclut à l'annulation de la décision querellée, étant entendu qu'elle s'engage à admettre une déduction au titre de pension alimentaire de CHF 3'100.- pour l'année de taxation 2001.

10. Invité à se déterminer dans un délai venant à échéance le 15 septembre 2004, M. R_____ ne s'est pas manifesté.

Un ultime délai au 30 octobre 2004 lui a été imparti par lettre-signature (LSI) et courrier simple, auquel il n'a pas donné suite. Le courrier LSI n'est pas revenu en retour à l'expéditeur.

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'objet du recours porte sur les déductions sociales pour la période fiscale 2001 dans le cadre de l'impôt fédéral direct.

3. L'article 212 LIFD a pour objet les déductions générales. En son alinéa 3, il précise que pour les autres déductions, c'est l'article 33 qui fait règle.

Selon l'article 33 alinéa 1 lettre c LIFD, la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, est déduite du revenu (…).

En l'espèce, l'épouse de M. R_____ a confirmé que ce dernier lui versait CHF 3'100.- par mois depuis la séparation. Sur cette base, l'AFC s'est

engagée à admettre une déduction au titre de pension alimentaire, versée pour le mois de décembre 2001, de CHF 3'100.- pour l'année de taxation 2001. Il lui en sera donné acte dans la mesure où cette conclusion est conforme au droit en vigueur.

4. L'article 213 LIFD a pour objet les déductions sociales. En son alinéa 2, cette disposition légale précise que les déductions sociales sont fixées d'après la situation existant à la fin de la période fiscale (art. 209) ou de l'assujettissement.

Aux termes de l'article 209 alinéa 2 LIFD, la période fiscale correspond à l'année civile.

En l'occurrence, la date déterminante est donc celle du 31 décembre 2001. A cette date, le recourant était séparé de fait depuis un mois.

5. En droit cantonal, il est arrivé que le Tribunal administratif privilégie le principe de la capacité contributive.

Dans le premier cas, il s'agissait d'un contribuable séparé, qui avait repris ses enfants auprès de lui, suite au décès de son épouse. Dès cette date et jusqu'à la fin de la période considérée, il convenait de prendre en considération la situation effective. Il y avait alors un point d'ancrage dans la législation cantonale avec l'article 31A de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre l887, alors en vigueur (ATA/720/2001 du 3 novembre 2001).

Plus récemment, le Tribunal administratif a jugé dans le même sens s'agissant d'un contribuable séparé et dont les deux enfants avaient vécu avec lui pendant huit mois sans contribution de la part de la mère. Le contribuable étant soumis à l'impôt à la source, le point d'ancrage résidait dans l'article 9 alinéa 4 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14) (ATA/739/2004 du 21 septembre 2004).

6. Le législateur fédéral a quant à lui choisi le système de la date déterminante (art. 35 alinéa 2 et 213 alinéa 2 LIFD).

La doctrine ne connaît pas d'exceptions à ce système (Commentaire de l'IFD, ZWEIFEL et ATANAS, éd. 2000, ad art. 213 et 35). Quant à la jurisprudence, elle est quasi inexistante sur ce sujet.

Il s'ensuit que le raisonnement de la commission, en tant qu'il est fondé sur la capacité contributive, ne trouve pas d'assise en droit fédéral. Il ne peut donc pas être confirmé en l'espèce.

7. Le recours sera donc admis et la décision de la commission annulée. Il sera donné acte à l'AFC de son engagement de procéder à la déduction de CHF 3'100.- pour la taxation de l'année fiscale 2001.

8. Vu la qualité de la recourante, il ne lui sera pas alloué d'indemnité. En revanche, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé.

* * * * *

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 juillet 2004 par l'administration fiscale cantonale de l'impôt fédéral direct contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 23 juin 2004 ;

au fond :

l'admet ;

donne acte à l'administration fiscale cantonale de l'impôt fédéral direct de son engagement d'admettre une déduction au titre de pension alimentaire de CHF 3'100.- pour l'année de taxation 2001 ;

confirme la décision du 23 juin 2004 de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct dans cette mesure et l'annule pour le surplus ;

met à la charge de Monsieur R_____ un émolument de CHF 500.- ;

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

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale de l'impôt fédéral direct, à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, ainsi qu'à Monsieur R_____.

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 :