

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/55/2008-FIN

ATA/360/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1^{er} juillet 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur C_____

représenté par Me Elisabeth Gabus-Thorens, avocate

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal 2003.
2. Monsieur C_____, né en 1955, s'est marié en 1983. Le 1^{er} novembre 2003, il s'est séparé de son épouse. Les trois enfants du couple, nés en 1984, 1987 et 1990, sont demeurés avec leur mère dans le logement familial.
3. Le 16 mars 2004, les époux C_____ sont parvenus à un accord dans le cadre d'une médiation familiale. M. C_____ s'engageait à verser à son épouse une somme mensuelle de CHF 4'700.- au titre de contribution à l'entretien de leurs enfants, ainsi qu'une somme de CHF 3'000.- pour son épouse.
4. Le 18 avril 2004, M. C_____ a rempli sa déclaration fiscale ICC et IFD 2003 en indiquant être séparé. Il était mentionné que ses enfants étaient à sa charge. Le rabais d'impôt sollicité était celui correspondant au montant de base pour couple marié, additionné des trois charges de familles. M. C_____ mentionnait également être débiteur d'une contribution d'entretien en faveur de son épouse à compter du 1^{er} novembre 2003.
5. Sur demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC), M. C_____ a précisé que la séparation d'avec son épouse avait fait l'objet d'une médiation et que dans ce cadre, il s'était engagé à verser des pensions au titre de l'entretien de ses enfants et de son épouse. Le versement des pensions était devenu effectif dès le 1^{er} janvier 2004. Pour la période allant de la date de la séparation jusqu'à la fin de l'année 2003, les finances du couple avaient été gérées comme avant la séparation, par le biais d'un compte commun.
6. La même information a été transmise à l'AFC par l'épouse de M. C_____ le 1^{er} mars 2005, également sollicitée par l'AFC dans le cadre de sa propre taxation.
7. Le 13 décembre 2004, l'AFC a notifié à M. C_____ le bordereau de taxation afférent à l'impôt cantonal et communal 2003.

Calculé sur la base d'un revenu net imposable de CHF 133'836.-, l'impôt s'élevait à CHF 31'519.- en application du barème A (personne seule) au sens de l'article 11 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). L'AFC a imposé les revenus de M. C_____ sans admettre de charge de famille ni de déduction pour les pensions alimentaires.

8. Par courrier du 22 janvier 2005, M. C_____ a formé réclamation. Il était séparé de son épouse depuis le mois de novembre 2003 ; cependant le couple avait continué de gérer ses finances de manière identique jusqu'à la fin de l'année 2003. Il avait donc assumé financièrement une charge de famille complète toute l'année 2003, ce que son épouse pouvait confirmer. Partant, la taxation en tant que personne célibataire sans aucune déduction était injuste.
9. Entendu le 8 mars 2004 par l'AFC, M. C_____ s'est vu donner des explications relatives au barème de l'impôt et aux charges de famille.
10. Par décision du 24 mars 2005, l'AFC a rejeté la réclamation et confirmé la décision de taxation. La déduction de la pension alimentaire ne pouvait lui être accordée, aucune versement n'ayant été effectué à ce titre en 2003.
11. Par la voix de son conseil, M. C_____ a, le 25 avril 2005, recouru contre la décision écartant sa réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). L'application à la lettre des articles 4 et 5 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2001 (LITPP-II – D 3 12) devait être temporisée au regard des circonstances particulières du cas, en référence à une jurisprudence du Tribunal administratif rendue jusqu'en 2004. De plus, l'AFC ne pouvait ignorer que M. C_____ avait pris en charge sa famille pendant toute l'année 2003. Le principe de la capacité contributive justifiait donc d'accorder le bénéfice du barème marié pour l'année 2003, malgré les deux mois de séparation en fin d'année. Subsidiairement, M. C_____ demandait à être taxé *pro rata temporis* au barème marié jusqu'au 30 octobre 2003, puis au barème célibataire avec déduction des contributions d'entretien dès le 1^{er} novembre 2003.
12. L'AFC s'est opposée au recours le 9 décembre 2005. L'harmonisation verticale voulue par le constituant imposait une application similaire des dispositions correspondantes en droit cantonal et fédéral de l'impôt fédéral direct. Or, les législateurs fédéral et cantonal avaient tous deux opté pour le système de la date déterminante, ce qui excluait une taxation selon deux barèmes pour une même période fiscale. Compte tenu de la séparation des époux C_____, seul le barème célibataire pouvait être appliqué. Le rabais d'impôt de base devait être celui appliqué aux personnes célibataires ne tenant pas ménage indépendant avec ses enfants. L'AFC acceptait de prendre en compte la participation de M. C_____ à l'entretien de ses enfants et de son épouse, à l'exception de la pension due à l'enfant majeur. Une demi-charge de famille était admise en déduction pour le fils majeur.

-
13. Parallèlement au litige opposant M. C _____ à l'AFC au sujet de l'impôt cantonal et communal, la même problématique s'est posée au sujet de l'impôt fédéral direct dû par ce dernier pour l'année 2003.

Par décision du 13 décembre 2006, la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct a retenu que M. C _____ devait faire l'objet d'une taxation séparée au sens de l'article 214 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD – RS 642.11). Les montants admis au titre de contribution d'entretien selon le protocole d'entente du 16 mars 2004 devaient être admis en déductions, exception faite de la pension due à l'enfant majeur. Une déduction sociale devait être admise pour ce dernier.

Cette décision n'a pas fait l'objet d'un recours devant le Tribunal administratif.

14. Par courrier électronique du 16 mars 2007, l'AFC a informé la commission qu'elle acceptait d'appliquer une solution analogue à celle retenue en matière d'impôt fédéral direct dans le cadre du recours en matière d'impôt cantonal et communal. Cependant, seule une demi-charge de famille serait admise dans ce cadre.

Malgré cet engagement de l'AFC, M. C _____ n'a pas retiré son recours.

15. Par décision du 10 décembre 2007 envoyée le 14 décembre 2007, la commission a admis le recours formé par M. C _____. La situation du contribuable devait être examinée au regard de la date déterminante au 31 décembre et ce système ne connaissait pas d'exception. A la date du 31 décembre 2003, M. C _____ et son épouse n'avaient plus de demeure commune et avaient renoncé à vivre en ménage commun ; toutefois, les époux n'avaient pas mis fin à leur communauté de moyens d'existence. Partant, la séparation n'était pas effective au 31 décembre 2003 et les époux devaient faire l'objet d'une taxation commune. La décision de taxation était annulée dans cette mesure et l'administration fiscale cantonale invitée à procéder à une taxation selon le barème marié en tenant compte de façon appropriée de la situation familiale du contribuable. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- était allouée à M. C _____.

16. L'AFC a recouru devant le Tribunal administratif le 10 janvier 2008. La solution retenue par la commission contrevenait au principe de cohérence entre normes fiscales fédérales et cantonales dans la mesure où, séparé, M. C _____ ne pouvait être mis au bénéfice de charges de famille *pro rata temporis*. La séparation d'avec son épouse était avérée, ainsi que cela était retenu dans la décision de la commission de recours de l'impôt fédéral direct du 13 décembre 2006, et comme le recourant l'avait lui-même indiqué dans sa déclaration fiscale. La communauté de moyens n'était qu'un indice parmi d'autres, qui ne suffisait

pas à occulter la séparation de fait. Dans le cadre d'une taxation selon le barème célibataire, le rabais d'impôt devait être celui d'une personne ne faisant pas ménage indépendant avec ses enfants. L'existence d'un compte commun des époux alimenté par M. C_____ permettait de retenir que celui-ci avait versé des contributions pour l'entretien de ses deux enfants mineurs et de son épouse. Une demi-charge de famille lui était allouée pour son fils majeur. L'AFC concluait donc à l'annulation de la décision de la commission, à la confirmation de sa propre décision de taxation moyennant prise en compte des déductions admises ultérieurement par elle, à la condamnation du contribuable aux frais et émoluments et à l'allocation d'une indemnité en faveur de l'administration fiscale.

17. M. C_____ s'est déterminé sur le recours par acte du 8 février 2008. La question litigieuse était celle de savoir si les époux C_____ étaient séparés au sens fiscal du terme au 31 décembre 2003. Bien que ne faisant plus demeure commune depuis le 1^{er} novembre 2003, les époux C_____ avaient continué d'assumer leurs finances comme lorsqu'ils partageaient leur domicile, ce que l'AFC savait pour en avoir demandé confirmation à Mme C_____. Les démarches en vue de la séparation financière de même que celles tendant à la médiation civile n'avaient été effectuées qu'au début de l'année 2004. La décision de la commission était conforme à la jurisprudence en vigueur. La décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ne liait pas la commission. Pour ces raisons, la taxation devait intervenir comme époux faisant ménage commun. Partant, la décision de la commission devait être confirmée et l'AFC condamnée au paiement des dépens et au versement d'une indemnité en faveur de M. C_____.
18. Le 4 février 2008, la commission a déposé son dossier et déclaré persister dans sa décision.
19. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

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. 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La commission a retenu que la taxation du contribuable devait intervenir selon la situation à la date déterminante du 31 décembre 2003, en application de

l'article 4 alinéa 1 LITPP-II. Cette position est admise par l'autorité recourante comme par le contribuable intimé et, partant, n'a pas à être débattue.

3. La recourante soutient que le barème « célibataire » doit être appliqué à la situation du contribuable, et non le barème « marié ».

a. Le système fiscal suisse prévoit l'imposition commune des époux faisant ménage commun (art. 9 al. 1 LIFD; art. 3 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID – RS 642.14).

A teneur de l'article 8 alinéa 1 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 leur régime matrimonial.

Inversement, les époux vivant séparés judiciairement ou de fait font l'objet d'une taxation séparée (Message du 25 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1 ss., p. 167).

A teneur de l'article 5 alinéa 3 LITPP-II, en cas de divorce ou de séparation judiciaire ou de fait, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale.

b. La circulaire n° 14 du 29 juillet 1994 de l'administration fédérale des contributions concernant l'imposition de la famille selon la loi sur l'impôt fédéral direct donne une série d'indices qui permettent de déterminer, sur la base d'une appréciation globale, si une séparation est effective :

- l'absence d'une demeure commune (art. 162 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CCS - RS 210), l'existence de logements séparés (art. 175 CCS) ou encore l'existence d'un domicile propre selon l'article 23 CCS ;

- l'utilisation des moyens financiers à disposition; une taxation séparée sera éventuellement admise, lorsque les fonds disponibles ne sont plus mis en commun, c'est-à-dire lorsque les époux ne font plus caisse commune pour le logement et l'entretien, comme le Tribunal fédéral l'a relevé pour les rapports intercantonaux. En revanche, les époux qui consacrent à leur train de vie commun des moyens financiers excédant la mesure usuelle des cadeaux occasionnels (n'entrent pas en considération les aliments déterminés par le juge ou convenus à bien plaisir) seront taxés en commun en dépit du logement séparé et éventuellement du domicile civil séparé ;

- l'état civil que le couple adopte en public du point de vue de la bonne foi ;

- la durée de la séparation de fait invoquée (un an au moins).

c. Selon la jurisprudence, il y a séparation de fait ou suspension de la vie commune lorsque deux époux cessent de vivre ensemble, sans que l'un d'eux fasse dissoudre le lien conjugal ni ne demande la séparation de corps ; la suspension de la vie commune est un statut qui résulte d'une situation de fait (ATA/72/2008 du 19 février 2008). Pour que l'on considère qu'il y a séparation de fait, il ne doit plus y avoir de ménage commun et les moyens financiers ne doivent plus être gérés en commun. Ces conditions sont cumulatives. Pour ce qui est de la seconde condition, l'imposition séparée suppose l'absence de mise en commun des moyens d'existence des époux s'agissant notamment des dépenses afférentes à l'appartement et au ménage; autrement dit, l'assistance d'un époux par l'autre ne se fait plus que sous la forme de subsides d'un montant déterminé (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.1).

Rappelés par le Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct, ces principes s'appliquent également en droit cantonal dans la mesure où l'article 8 alinéa 2 LIPP-I a la même teneur que l'article 9 alinéa 1 LIFD. Conformément au principe de cohérence, le droit applicable à l'impôt fédéral direct et le droit cantonal qui règle la même matière doivent être interprétés de manière à réaliser une harmonisation de la jurisprudence (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.353/2006 précité, consid. 4.1 ; ATA/321/2006 du 13 juin 2006).

En l'espèce, la condition de l'absence de ménage commun est réalisée, les époux C_____ ayant cessé la vie commune en date du 1^{er} novembre 2003. En revanche, à la date déterminante du 31 décembre 2003, la seconde condition de l'absence de mise en commun des moyens d'existence n'était pas remplie. En effet, jusqu'à cette date, les époux C_____ ont conservé le mode de fonctionnement qui était le leur pendant leur vie commune : leurs finances étaient gérées par le biais d'un compte commun alimenté par M. C_____, non par le versement de montants déterminés à son épouse. Le versement des contributions d'entretien n'est intervenu qu'ultérieurement. Il n'y a donc pas lieu de retenir qu'au 31 décembre 2003 les époux C_____ étaient déjà séparés de fait au regard de leurs obligations fiscales.

L'indication erronée par le contribuable dans sa déclaration fiscale du statut de célibataire ne saurait, au vu des circonstances particulières, être un élément déterminant. Dans la mesure où l'autorité avait expressément demandé des informations quant à l'organisation financière du couple, il lui appartenait d'en apprécier la qualification au regard du droit fiscal. Il en va de même s'agissant de la mention par l'épouse de M. C_____ du compte commun dans l'état des titres joint à sa déclaration.

Au surplus, la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct rendue le 13 décembre 2006, dans le cadre de la taxation de

M. C_____ pour l'année 2003, ne procède pas à l'examen des conditions déterminant l'application du barème « célibataire » en cas de séparation d'un couple marié, mais considère la séparation de fait des époux C_____ comme acquis.

En résumé, il y a lieu de retenir qu'à la date du 31 décembre 2003, la séparation des époux C_____ n'était pas effective au sens du droit fiscal. Partant, le barème marié doit être appliqué.

4. Au vu du considérant qui précède, les griefs de la recourante relatifs au rabais d'impôt à appliquer, à la déduction des contributions d'entretien ou à la charge de famille à retenir deviennent sans objet.
5. a. Partant, le recours exercé par l'AFC doit être rejeté.
b. Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- est allouée au contribuable intimé (art. 87 al. 2 LPA), à la charge de l'Etat de Genève. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), qui succombe.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 janvier 2008 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 10 décembre 2007 ;

au fond :

le rejette ;

alloue à Monsieur C_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à charge de l'Etat de Genève ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Elisabeth Gabus-Thorens, avocate de l'intimé, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges,
M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

le vice-président :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :