du 28 avril 1998

dans la cause

Madame O._____
représentée par Me Alain Berger, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame O._____ et Monsieur O._____ se sont mariés en 1968. De cette union est né un fils A._____ le _____ 1975.

2. Dès le 1er août 1985 les époux étaient domiciliés _____ à Chambésy dans une villa de 7 pièces dont le bail a été établi au nom de M. O._____.

3. En 1993 le loyer mensuel du logement s'élevait à CHF 3'990.- par mois.

4. Mme O._____ n'exerçait pas d'activité lucrative.

5. Le 11 mai 1993, M. O._____ a quitté le foyer conjugal pour se constituer un domicile séparé. A cette occasion, il a informé l'office cantonal de la population (ci-après : l'OCP) qu'il était séparé à dater du 1er mai 1993.

6. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal 1994, Mme O._____ a déclaré un revenu de CHF 22'117.- correspondant au montant de la pension reçue en espèces de son époux.

7. Le 5 décembre 1994, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) lui a notifié un bordereau de taxation de CHF 25.- fondé sur le montant déclaré, en appliquant le barème "marié" avec une charge de famille.

8. Par lettre du 7 juin 1995, l'AFC a avisé Mme O._____ de l'ouverture d'une procédure de vérification au sens de l'article 333 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

   Les montants déclarés par la contribuable ne correspondaient pas aux chiffres figurant dans la déclaration de son mari, lequel indiquait avoir effectué les versements suivants pour l'entretien de son épouse et de son fils.

   CHF 31'920.- 8 x 3'990.-
   location de la maison

CHF 12'417.-	versés - sous forme de chèques - pour l'entretien de son épouse
CHF 2'271.-	charges diverses
CHF 6'279.-	assurances et frais médicaux payés pour son épouse et son fils
CHF 7'550.-	entretien et frais d'écolage de son fils
CHF 215.-	frais médicaux payés pour son fils

Soit au total CHF 60'652.-, montant que l'AFC a retenu comme revenu déterminant imposable de la contribuable au terme de la procédure de vérification.

Le poste « charges diverses » ressortait d'un document manuscrit apparemment établi par M. O._____ sur lequel celui-ci avait sommairement repris différents montants référencés sous la rubrique « May-Dec Charges » par des inscriptions telles « SIG Charges» ou « Telephone » ; aucun justificatif ni date précise n'y figurait ni n'y était joint.

9. Le 3 octobre 1995, l'AFC a remis à Mme O._____ un bordereau rectificatif donnant lieu à un supplément d'impôts de CHF 7'025,90 Frs ainsi qu'un bordereau d'intérêts de retard de CHF 268.-.

10. Mme O._____ a élevé réclamation le 2 novembre 1995 : La date du départ de M. O._____ du domicile conjugal n'était pas le 1er mai mais le 11 mai 1993.

En ce qui concernait le loyer, la prise en charge ne ressortait pas d'une obligation d'entretien mais d'un engagement contractuel découlant du bail dont il était seul titulaire; subsidiairement, Mme O._____ ne pouvait être imposée que sur le montant du loyer qu'elle aurait payé si elle avait pu louer un autre logement.

La décision de taxation était entachée d'une erreur manifeste puisque, dans tous les cas, les prestations effectuées avant le mois de mai 1993 n'auraient pas dû être comptabilisées.

Au vu de la situation économique de Mme O._____ la décision ne respectait pas le principe de la capacité contributive.

11. Par décision du 13 novembre 1995 l'AFC a rejeté la réclamation :

Selon l'article 16 LCP, les subsides d'entretiens sont taxés comme revenus auprès de la bénéficiaire dès lors que, simultanément, ils sont pris en déduction auprès du débiteur de la prestation. Tant le loyer et les charges que le paiement d'écolage font parties des subsides d'entretiens imposables.

12. Mme O._____ a interjeté recours le 13 décembre 1995 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours). Son écriture reprenait les termes de sa réclamation du 2 novembre 1995.

13. Dans sa réponse du 7 mai 1996 l'AFC a conclu au rejet du recours.

Le montant retenu pour l'établissement du bordereau de taxation rectifié ne prenait en compte que les prestations postérieures au 1er mai 1993, jour retenu comme date de séparation des époux.

La décision de l'AFC était conforme à la jurisprudence selon laquelle tous les frais payés par le conjoint séparé pour sa famille faisaient partie de la pension alimentaire.

14. Mme O._____ a complété son recours par une lettre du 17 mai 1996 : elle ignorait jusqu'à cette date le contenu de certaines déductions alléguées par M. O._____. Elle sollicitait un nouvel échange d'écriture.

15. L'AFC a dupliqué le 24 juin 1996. Point n'était nécessaire que le versement d'une contribution résulte d'une décision judiciaire. Pour le surplus, elle s'était basée sur des indications de l'OCP pour fixer la date de la séparation.

16. Le 26 juin 1996 la commission de recours a communiqué à Mme O._____ une copie de la duplique de l'AFC. Elle a rejeté la demande d'une nouvelle écriture.

17. Par décision du 26 juin 1997 la commission de recours a partiellement admis le recours :

Les primes d'assurances et frais médicaux payés par M. O._____ pour son épouse et son fils étaient déductibles du revenu de Mme O._____ en application des articles 21 lettre h chiffre 4 et 21 lettre k LCP;

c'était à tort que l'AFC les avaient reprises comme revenu.

Les autres prestations effectuées par M. O._____, que ce soit à titre de loyer, charges, écolage ou versements directs à son épouse, entraient dans la définition des subsides d'entretien. La taxation était pour le surplus confirmée.

18. Le 11 août 1997 Mme O._____ a recouru auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée, qui lui avait été communiquée le 15 juillet 1997.

Elle a repris les arguments développés devant les instances précédentes.

19. Le 9 septembre 1997, la commission de recours a persisté dans sa décision.

20. Par lettre du 29 septembre 1997, l'AFC a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission de recours.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente le recours est recevable (art. 8 al. 1 ch. 20 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 - LTA - E 5 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'article 10 alinéa 2 LCP confirme a contrario le principe selon lequel la séparation de fait des époux entraîne la taxation individuelle de chacun d'entre eux dès l'année qui suit la séparation, taxation portant sur les revenus de l'année précédente, selon l'ancien article 17 LCP en vigueur en 1994, année de la taxation.

3. a. Selon l'article 16 alinéa 2 lettre e LCP, sont qualifiés de revenus les "rentes, pensions et produits d'usufruits, y compris les prestations périodiques que le contribuable reçoit, pour son entretien, de la part de son conjoint ou ex-conjoint, et celles qu'il reçoit de l'autre parent pour l'entretien de leur enfant mineur dont il a la garde". L'article 21 lettre f LCP stipule que s'agissant de prestations d'entretien fournies à

titre gratuit, seules celles qu'il paye périodiquement soit pour l'entretien de son conjoint séparé ou ex-conjoint soit l'autre parent pour l'entretien de leur enfant mineur dont celui-ci a la garde peuvent être déduites; point n'est cependant besoin d'une convention entre époux ni jugement sur mesures provisionnelles pour que ces prestations soient prises en compte du point de vue fiscal, dès lors que la condition du domicile en Suisse du bénéficiaire est réalisée.

Mme O._____ ayant conservé la garde de son fils A._____, mineur à l'époque de la séparation, il faut prendre en considération les contributions versées tant pour l'entretien de la recourante que pour celui de son fils pendant la période de taxation.

b. A raison, Mme O._____ reconnaît que les montants qui lui ont été, directement, versés par son mari constituaient une contribution d'entretien imposable de ce chef.

Reste à examiner la qualification des paiements effectués par M. O._____, en faveur de tiers :

La notion de subside d'entretien s'interprète très largement; elle comprend notamment le loyer du logement, les notes de téléphones et des services industriels (ATA D. du 16 octobre 1991; ATA Sch. du 19 février 1992). Il est à cet égard sans importance que le titulaire du bail du logement soit resté M. O._____, dès lors que les paiements qu'il a effectués découlent directement de la loi (art. 163, 276, 277 CCS). Ces prestations doivent être admises en déduction des revenus de M. O._____ en application de l'article 21 lettre f LCP. Parallèlement, elles doivent être ajoutées aux autres revenus de Mme O._____ en application de l'article 16 alinéa 2 lettre e LCP. Dès lors que la contribuable avait effectivement conservé la jouissance exclusive du logement durant la totalité de la période fiscale concernée, il n'était pas du ressort de l'AFC de juger d'une éventuelle disproportion entre part en espèces et part en nature des prestations reçues.

Il en va de même de l'écolage qui représentait une prestation périodique fournie par M. O._____ en faveur de l'enfant mineur dont son épouse avait conservé la garde.

4. La seconde question soumise à l'appréciation du

Tribunal administratif est celle de la date à partir de laquelle ces contributions constituent une prestation imposable auprès de la recourante :

a. Il n'est pas contesté que jusqu'au 30 avril 1993 Mme et M. O._____ faisaient ménage commun dans la villa de Chambésy.

Les pièces fournies par l'intimée ont démontré qu'à juste titre l'AFC n'avait pris en compte que les déductions indiquées par M. O._____ pour la période postérieure au 30 avril 1993. La critique d'erreur manifeste sera sur ce point écartée.

b. La commission de recours n'a par contre pas examiné l'argument soulevé par Mme O._____ du jour à partir duquel M. O._____ s'était constitué un domicile séparé au sens des articles 23 à 26 CCS et de l'article 3 LCP, retenant sans autre la date du 1er mai 1993. L'AFC s'est certes basée sur une pièce émanant de l'OCP. Il faut toutefois relever qu'il ne s'agit pas d'une date fixée par une décision d'autorité et que cette administration s'était contentée de porter dans ses registres la simple déclaration émanant du mari de Mme O._____. En outre l'article 3 LCP fait expressément référence à la notion de domicile des articles 23 à 26 CCS, spécialement l'article 23 CCS qui précise que "le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir".

Mme O._____ devait être acheminée à apporter la preuve de la date exacte du départ de son mari. Sur la base de la correspondance échangée par la recourante avec son mari, le Tribunal administratif retiendra le 11 mai 1993 comme date à partir de laquelle les époux O._____ sont séparés de fait.

c. Les dépenses assumées par M. O._____ pour la période antérieure au 11 mai 1993 ne sont donc pas déductibles de son revenu et par conséquent ne sauraient donner lieu à une imposition auprès de Mme O._____, étant précisé que la période déterminante est celle pendant laquelle la recourante avait effectivement bénéficié des prestations, peu importe les modalités et dates effectives des paiements qui s'y rapportaient.

5. Pour les mêmes motifs, les « autres charges » sont déductibles du revenu de M. O._____, dans la mesure où elles portent sur des prestations d'entretien

périodique (téléphones, Services Industriels, etc.) dont l'origine est postérieure au 11 mai 1993.

Chacune des parties aux prises dans le rapport de droit fiscal doit cependant établir les faits dont elle entend tirer des droits et, bien entendu, supporter le fardeau de la preuve de ces faits. Ainsi l'autorité fiscale doit-elle, par exemple, établir l'existence des conditions d'assujettissement et l'existence des faits constituant le fondement d'une imposition (RYSER/ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 3ème éd., p. 58).

Les pièces produites par l'AFC ne démontrent pas que les déductions, acceptées sous la rubrique "charges diverses" dans le chef de M. O._____, portent toutes sur des prestations postérieures au 11 mai 1993. Le document manuscrit produit comme pièce 6a du chargé de l'intimée ne permet pas au tribunal de céans de se former une opinion sur ce point. Il incombera dès lors à l'AFC de prendre une nouvelle décision sur la base des pièces qui lui ont été soumises par M. O._____. Il doit à cet égard être relevé que dès lors que l'article 21 LCP donne à l'AFC la faculté d'exiger la justification des déductions invoquées par le contribuable, un tel contrôle s'impose tout particulièrement lorsque la déduction alléguée est amenée à faire l'objet d'une reprise dans le chef d'un autre administré, qui ne dispose quant à lui pas de moyen propre de vérification.

6. L'argument suivant lequel la décision critiquée viole le principe de l'imposition du contribuable selon sa capacité contributive sera rejeté.

S'il apparaît effectivement dans les éléments du dossier que Mme O._____ s'est trouvée, du moins à l'époque des faits, dans une situation financière difficile ensuite du départ de son époux de la maison, le Tribunal administratif relèvera que les revenus de ce dernier, de l'ordre de grandeur de CHF 25'000.- par mois, lui permettent largement de faire face aux engagements qu'il a vis-à-vis de sa famille. Dès lors que la charge que représentent les impôts ne permettrait pas à Mme O._____ de couvrir les dépenses de son ménage, elle devra s'adresser au juge compétent pour en demander la prise en charge par son mari. Il n'est à cet égard pas du ressort du tribunal de céans de trancher d'une question pour laquelle il n'a pas la compétence.

7. Le recours sera partiellement admis et la cause

renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision.

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu.

Une indemnité de CHF 500.- sera allouée à la recourante, à la charge de l'Etat de Genève

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 août 1997 par Mme O._____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 1997;

au fond :

l'admet partiellement;

confirme la décision attaquée dans la mesure où elle autorise la déduction des primes d'assurance et des frais médicaux du revenu de la recourante;

l'annule pour le surplus;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

alloue à la recourante une indemnité de CHF 500.-, à la charge de l'Etat de Genève;

communique le présent arrêt à Me Alain Berger, avocat de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Schucani, président, Mme Bonnefemme-Hurni, MM. Thélin, Paychère, juges, M. de Boccard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : le vice-président:

V. Montani D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le p.o. la greffière :

Mme J. Rossier-Ischi