

du 13 janvier 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Madame C. P.-E.

EN FAIT

1. Madame C. E., devenue Madame C. P.-E. après son mariage en 2001, a rempli ses déclarations pour l'impôt cantonal et communal 1997, 1998, 1999 et 2000 en indiquant, dans la rubrique "Déduction personnelle et pour charges de famille" CHF 20'662.- au titre de déduction personnelle (code 61.10) et CHF 5'500.- au titre de déductions pour charges de famille (code 61.20).

En première page de ses déclarations, elle a indiqué qu'elle avait deux enfants à charge, nés respectivement en 1991 et en 1994 et qu'elle était divorcée.

Les bordereaux d'impôts qui lui ont été notifiés ont pris en compte les chiffres susmentionnés.

2. Le 28 août 2001, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a transmis à Mme P.-E. quatre bordereaux rectificatifs pour les années 1997 à 2000. La contribuable avait fait ménage commun avec Monsieur M. P. depuis l'année 1996. Elle ne tenait dès lors pas un ménage indépendant avec ses enfants mineurs. De ce fait, elle ne pouvait pas bénéficier du taux de l'impôt appliqué aux couples mariés, prévu par l'article 32B de loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05), dans sa teneur de l'époque.
3. Mme P.-E. a élevé réclamation contre cette décision le 29 août 2001. Elle n'avait jamais dissimulé le fait qu'elle faisait ménage commun avec M. P.. Au cours des années en question, elle avait été une personne seule, c'est-à-dire divorcée, avec deux enfants à charge. M. P. n'avait jamais pris en charge de frais relatifs aux enfants. En outre, elle était dans l'impossibilité de régler les sommes demandées.
4. Le 13 septembre 2001, l'AFC a maintenu les taxations litigieuses. Les bordereaux rectificatifs avaient été établis en tenant compte du taux de l'impôt pour personnes seules (art. 32A aLCP) ainsi que d'une déduction personnelle de CHF 10'383.-.
5. Mme P.-E. a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 8 octobre 2001. Elle n'avait pas les moyens de régler la somme demandée. Si son attention avait été attirée dès la première année sur les conséquences de son concubinage

d'un point de vue fiscal, elle aurait immédiatement modifié son statut. Elle a proposé pour solde de tout compte, de faire un versement équivalant à peu près aux impôts d'une année, montant qu'elle pourrait emprunter à des amis.

6. L'AFC s'est opposée au recours le 6 mars 2002. La commission n'était pas compétente pour connaître d'une demande de remise. Quant au fond, les déclarations remplies par la contribuable avaient été inexactes ou incomplètes, car elle avait indiqué une déduction personnelle de CHF 20'662.-, alors que les contribuables divorcés ne vivant pas seuls avec leurs enfants ne pouvaient porter en déduction que CHF 10'383.-. A l'époque des faits, Mme P.-E. n'assurait pas seule l'entretien de ses enfants et ne tenait pas un ménage indépendant.

7. Interpellée par la commission, Mme P.-E. a maintenu son recours. Elle n'avait pas volontairement induit l'AFC en erreur pendant des années. Son concubinage avait été découvert parce qu'elle avait écrit une lettre, où figuraient son nom et celui de son concubin, pour annoncer son déménagement dans le canton de

Elle a encore ajouté que le fascicule "Comment remplir ma déclaration" indiquait que les personnes divorcées tenant ménage indépendant avec leurs enfants mineurs avaient droit à une déduction de CHF 20'662.-. Elle était bien dans ce cas, car les termes "ménage indépendant" signifiaient "divorcé-e avec enfants à charge".

8. Par décision du 12 juin 2003, la commission a admis le recours.

La définition de "ménage indépendant" mentionnée dans le Mémorial du Grand Conseil n'était pas reprise dans le guide fourni aux contribuables. Force était d'admettre que les explications données pouvaient induire en erreur certains contribuables. Les dernières déclarations d'impôts informatisées produites par l'AFC (Programme GE-Tax 2002) demandaient aux contribuables d'indiquer s'ils faisaient ménage commun avec une tierce personne, ce qui n'était pas le cas à l'époque. Les inexacitudes provenaient donc d'une interprétation erronée d'une définition insuffisamment explicitée, et la contribuable ne devait pas en supporter les conséquences.

9. L'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours le 16 juillet 2003. Le problème d'interprétation retenu par la commission ne s'était jamais posé pour d'autres contribuables, ce qui impliquait que la définition du guide n'était pas aussi absconse que le prétendait la commission. La décision litigieuse entraînait une violation du principe de l'égalité de traitement et de la proportionnalité, puisque Mme P.-E. était mise au bénéfice d'avantages disproportionnés par rapport à sa capacité contributive réelle. En cas de doute, les contribuables devaient s'adresser à l'AFC pour obtenir des informations précises.
10. Invitée à se déterminer, Mme P.-E. a maintenu sa position. Elle avait considéré que les termes "ménage indépendant" s'appliquaient à son cas, puisqu'elle ne vivait, avec ses enfants, qu'avec son revenu de secrétaire à temps partiel et la pension alimentaire que versait son ex-époux pour leurs deux enfants. M. P. ne lui avait apporté, à l'époque, aucune aide alimentaire. D'autres personnes avaient commis la même erreur, mais l'AFC ne s'en était pas aperçue, car ces contribuables n'avaient pas annoncé leur déménagement en mettant leurs deux noms sur le papier à lettres.
11. A la demande du tribunal, l'AFC a versé à la procédure les fascicules "Comment remplir ma déclaration d'impôts" pour l'impôt cantonal 1997, 1998, 1999 et 2000. Le contenu de ces brochures sera repris, en tant que de besoin, dans la partie en droit.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (article 56A de la loi sur l'organisation judiciaire, du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; article 63 alinéa 1 lettre a de la loi sur la procédure administrative, du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les

périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA AFC c/ M. du 30 septembre 2003; C. du 1er avril 2003; F. du 21 janvier 2003).

b. Le présent litige est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date. Il porte sur le régime de la déduction personnelle prévue aux articles 30 alinéas 1 et 2 aLCP.

3. Les parties admettent toutes deux, à juste titre, que Mme P.-E. aurait dû être taxée, pour les impôts 1997 à 2000, avec le barème réservé aux personnes vivant seules, et la déduction personnelle aurait dû être de CHF 10'383.-, comme cela figure à l'article 32A aLCP (cf. ATA C. du 1er avril 2003).

4. a. Selon l'article 340 alinéa 1 LCP, le contribuable qui, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer, ou les a payés d'une manière insuffisante, est tenu de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière, non comprise l'année courante.

b. La jurisprudence rendue au sujet de l'article 340 LCP indique que le rappel d'impôt est réservé aux cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'AFC (ATA S. du 6 février 1991). Dans un arrêt du 9 juin 1992, confirmant l'ATA précité, le Tribunal fédéral a toutefois précisé que : "Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets sur sa situation ne saurait se libérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de bonne foi sur les indications qu'il a données sans les examiner plus profondément. Seul est réservé le cas où l'autorité connaissait ou aurait dû connaître le défaut de renseignements du contribuable et qu'elle n'en a pas tenu compte par négligence" (Archives 32, pp. 417 ss).

c. De même, s'agissant du caractère inexact et/ou

incomplet d'une déclaration, la doctrine estime que, d'une part, l'autorité est en droit de se fonder sur la déclaration du contribuable qui est garant de son exactitude et de son caractère exhaustif et, d'autre part, que le grand nombre de décisions à rendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (H. CASANOVA, in RDAF 1999, p. 11).

d. L'on relèvera enfin que le rappel d'impôt n'est soumis à aucune condition de faute, intentionnelle ou par négligence. La seule condition posée à l'article 340 LCP est que la déclaration soit inexacte ou incomplète et que de ce fait la taxation ait été inférieure à celle qui aurait été fixée si la déclaration avait été exacte (ATA S. du 6 février 1991).

5. En l'espèce, il est établi et non contesté que les déclarations remises par Mme P.-E. durant les années concernées étaient inexactes. Comme cela ressort de l'exposé "en fait" du présent arrêt, ces inexactitudes étaient dues à une mauvaise compréhension des explications données dans la brochure au sujet de la déduction personnelle. Il est dès lors nécessaire de déterminer si cette erreur est due à une lacune dans les explications données par l'AFC, comme l'a admis la commission et comme le soutient l'intimée, ou est imputable uniquement à cette dernière.

a. Sous la rubrique 61.10, le guide sur la manière de remplir la déclaration des personnes physiques remis aux contribuables par l'AFC pendant les années concernées indique :

"Déduction personnelle

Contribuables célibataires, veufs,
séparés de corps ou de fait

CHF 10'383.-

Contribuables mariés, non séparés
de corps ou de fait et contribuables
célibataires, veufs, divorcés, séparés de
corps et qui tiennent ménage indépendant
avec leurs enfants mineurs à charge

CHF 20'662.-"

b. Face à l'éventuel manque de clarté de ces explications, il appartenait à la contribuable de se renseigner auprès de l'AFC afin de déterminer laquelle des deux rubriques lui était applicable. L'erreur provient dès lors bien de la manière dont elle a rempli ses

déclarations d'impôts et cette erreur n'était pas connue de l'autorité et ne pouvait être facilement repérée.

6. a. Selon le principe de l'égalité de l'imposition tel qu'il découle de la Constitution fédérale, du 18 avril 1999 (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 (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^e 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 A., du 5 mai 1998 ; L., du 26 mai 1998 ; 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).

c. Il ressort de ce qui précède que la décision de l'AFC est conforme au droit, Mme P.-E. partageant son logement, à l'époque pertinente, avec celui qui depuis lors est devenu son époux.

7. En conséquence, le recours de l'AFC sera admis. La décision rendue par la commission le 12 juin 2003 sera annulée, et celle rendue sur réclamation par l'AFC le 13 septembre 2001 confirmée.

Vu l'issue du litige, un émolument de procédure, en CHF 300.-, sera mis à la charge de l'intimée, qui succombe.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours

interjeté le 16 juillet 2003 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 juin 2003;

au fond :

admet le recours;

annule la décision de la commission de recours en matière d'impôts du 12 juin 2003;

confirme la décision sur réclamation de l'AFC du 13 septembre 2001;

met un émolument de CHF 300.- à la charge de l'intimée;

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

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

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

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega