

du 5 décembre 2000

dans la cause

Madame N. A.

représentée par Me Jean Patry, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

_____ et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le 13 décembre 1977, Monsieur Y. A. a acquis une propriété sise au 000, route d'H., sur la commune d'A., portant le no de parcelle 0000.

La propriété a une surface totale de 3646m² sur laquelle existent une habitation de 400 m², ainsi que deux garages respectivement de 38 m² et 46 m².

2. Par acte notarié du 9 août 1989, M. A. a fait donation à son épouse, Madame N. A., ainsi qu'à ses trois filles, Jamila, Hawana, et Ghadir, nées respectivement les 4 mars 1959, 21 septembre 1963 et 16 août 1967, de cette propriété dont la valeur avait été fixée à CHF 4 millions pour la perception des droits d'enregistrement et de l'émolument du Registre foncier.

3. Le 14 septembre 1990, les époux A. ont conclu un accord avec l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'AFC) par lequel les parties convenaient d'une imposition "à forfait" sur la base d'une dépense annuelle de CHF 830'350.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Cet accord concernait les années 1990 à 1993 et il pouvait être prorogé, ce qui fut le cas.

4. Sur la base de ladite dépense, l'AFC a notifié le 13 juin 1997 aux époux A. un bordereau de taxation IFD 1995-1996 pour un montant de CHF 95'484.50. Ce bordereau n'a pas fait l'objet d'une réclamation.

5. Par convention du 17 juin 1998, les parties ont conclu un nouveau "forfait" en ramenant la base de la dépense annuelle à CHF 355'865.-.

L'imposition ainsi déterminée concernait les années 1998 à 2002.

6. Le 17 juillet 1998, l'AFC a notifié aux époux A. un bordereau de taxation IFD pour la période 1997-1998 fondé sur un revenu imposable de CHF 355'800.- pour un montant de CHF 35'521.-. Ce bordereau n'a pas fait l'objet d'une réclamation.

7. Les époux A. ne se sont pas acquittés des montants dus fondés sur les bordereaux de taxation susmentionnés.

8. L'AFC a entamé plusieurs poursuites à l'encontre de M. A. pour récupérer l'IFD 89-90 (1ère tranche), 91-92 (première et deuxième tranche), ainsi que les impôts cantonaux et communaux (ICC) 1994 à 1997, qui ont toutes abouti à des actes de défaut de biens remis à l'AFC aux dates suivantes:

-	20 février 1996	IFD 89-90
-	28 mars 1996	IFD 91-92
-	29 janvier 1998	ICC 1995
-	30 septembre 1999	ICC 1996
-	30 septembre 1999	ICC 1997

9. Vu l'insolvabilité de M. A., l'AFC a requis le 24 juin 1999 de la recourante, le paiement de la moitié de l'impôt IFD dû par le couple. L'AFC a donc notifié à Mme A. deux bordereaux de taxation IFD, le premier concernant l'exercice 1995-1996, le deuxième ayant trait à la période 1997-1998.

Le premier bordereau s'élevait à un montant de CHF 47'742.25.- fondé sur un revenu imposable de CHF 830'300.-. Le second ascendait à une somme de CHF 17'760.- fondé sur un revenu imposable de CHF 355'800.-.

10. Le 20 juillet 1999, Mme A. a formé réclamation contre les deux bordereaux suscités.

A l'appui de sa réclamation, Mme A. a argué qu'à teneur des articles 10 alinéa 8 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et 13 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), elle pouvait être tenue pour responsable des impôts relatifs à ses revenus et à sa fortune propre. N'ayant pas de fortune et étant taxée sur la base de ses dépenses, elle estimait n'être tenue qu'au paiement du quart des impôts notifiés par les bordereaux susmentionnés.

11. Le 13 août 1999, l'AFC a maintenu sa décision en estimant que le fait que les dispositions des articles 4, 4A LCP et 14 LIFD mentionnant que le montant de la dépense ne pouvait être inférieur au quintuple du loyer ou de la valeur locative du bien immobilier, ne pouvait être invoqué. De plus, Mme A. n'avait pas justifié que ses dépenses étaient très nettement inférieures à 50% de

la dépense totale.

12. Par acte du 24 août 1999, Mme A. a recouru contre la décision suscitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission).

En substance, la recourante a soulevé qu'elle n'avait pas de revenus et qu'en application de l'article 13 LIFD elle ne devait en conséquence supporter qu'un quart de la dépense annuelle. Cette dépense avait été calculée lors de la convention passée entre M. A. et l'AFC le 14 septembre 1990, reconduite le 17 juin 1998. Il était mis à la charge de M. A. les trois quart des impôts afin de tenir compte des deux filles du couple à sa charge.

Mme A. a ajouté qu'il apparaissait clairement que le montant de l'IFD dont elle répondait avait été fixé en fonction de la dépense annuelle calculée sur la base de la valeur locative de la villa habitée par ses filles, son mari et elle-même et non sur ses dépenses comme le retenait l'AFC. Même si l'on voulait s'en tenir au critère de la dépense, cela ne changerait rien puisque ses dépenses personnelles ne dépassaient pas le quart de la dépense totale de son mari qui entretenait deux de ses enfants majeurs.

13. Dans sa réponse du 2 décembre 1999 l'AFC s'est opposée au recours.

14. Par décision du 14 juin 2000, la commission a rejeté le recours de Mme A.. Elle a notamment estimé que la dépense annuelle du couple A. avait été arrêtée en fonction des ressources respectives des époux et qu'il y avait lieu d'imputer à la recourante la moitié de la dépense du couple, vu qu'elle avait participé au moyen de ses biens personnels également à l'entretien de ses deux filles encore à sa charge.

15. Par acte du 19 juillet 2000, Mme A. a saisi le Tribunal administratif d'un recours en reprenant l'argumentation qu'elle avait développée par devant la commission et a conclu à l'annulation de ladite décision.

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 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le litige porte sur la question de savoir si l'administration peut réclamer à la recourante une partie de l'IFD pour les périodes de taxation 1995-1996 et 1997-1998 fondée sur les conventions des 14 septembre 1990 et 17 juin 1998, vu l'insolvabilité de son mari.
3. A la demande d'un contribuable, l'AFC peut convenir d'une imposition forfaitaire en lieu et place de l'exigence d'une déclaration des revenus imposables, par un calcul de l'impôt établi sur la base de la dépense du contribuable (art. 14 LIFD, art. 4 et 4A LCP).
4. Ce régime spécial n'est pas à proprement parler un privilège fiscal, mais un mode particulier d'établissement du revenu imposable. Il se justifie essentiellement pour des raisons pratiques, en ce sens que le contrôle du revenu imposable de cette catégorie particulière de contribuables ne serait de toute façon guère réalisable (X. OBERSON, "Droit fiscal suisse", 1998, p. 7 no 48).
5. La dépense correspond au train de vie du contribuable et des personnes à charge vivant en Suisse. La dépense minimale équivaut au quintuple de la valeur locative du logement que le contribuable occupe et dont il est propriétaire (art. 1 de l'Ordonnance sur l'imposition d'après la dépense en matière d'impôt fédéral direct - RS 642.123).
6. Ainsi, l'imposition d'après la dépense ne procède pas de l'addition des revenus de chacun des conjoints.
7. En l'espèce, les conventions conclues entre les époux et l'AFC, respectivement le 14 septembre 1990 et le 17 juin 1998, n'ont pas été dénoncées et sont donc valables.

Les époux A. ont choisi de bénéficier du régime spécial forfaitaire, les accords intervenus à ce sujet priment ainsi sur les dispositions légales, et en particulier sur l'article 13 LIFD pour ce qui concerne l'insolvabilité de l'un des époux.
8. La recourante allègue d'une part qu'elle ne

devrait que le quart de l'impôt vu qu'elle "n'aurait aucun revenu propre ni à titre de rendement de sa fortune mobilière, ni à titre de produit d'une activité lucrative". D'autre part lors de la conclusion du deuxième contrat, il aurait été convenu que M. A. supporterait les trois quarts des impôts dus par les époux sur la base du forfait, ce dernier assumant la charge exclusive d'entretien de ses deux filles restant à charge.

Le premier argument est irrelevant car Mme A. se doit de respecter les conventions conclues avec l'AFC et de régler l'impôt IFD calculé sur la base des revenus convenus conformément au principe général prévalant en droit fiscal de la solidarité entre époux. L'AFC a d'ailleurs tenu compte de l'insolvabilité de M. A. en ne réclamant à la recourante que la moitié des montants dus par le couple.

Le deuxième argument est infondé car rien dans les conventions conclues ne mentionne une éventuelle clé de répartition entre les époux A.. Il est de même peu crédible car on comprend mal comment le mari insolvable pourrait prendre à charge ses deux filles.

Par ailleurs, la famille A., malgré l'insolvabilité de M. A., continue à vivre dans une habitation de 400 m² se situant sur un terrain de 3'646 m², ce qui nécessite un entretien important.

9. Enfin, lors de la conclusion de la convention du 17 juillet 1998, M. A. faisait déjà l'objet de poursuites et un certain nombre d'actes de défaut de biens avaient été délivrés à son encontre. La recourante aurait pu alors, si elle craignait de devoir faire face aux réclamations de l'administration, renoncer à l'impôt forfaitaire comme l'autorise les contrats conclus.
10. En conséquence, les montants d'impôts réclamés à la recourante pour les périodes 1995-1996 et 1997-1998 qui font l'objet de deux bordereaux notifiés le 24 juin 1999 sont basés sur les accords conclus les 14 septembre 1990 et 17 juillet 1998. Ces accords sont valables et lient Mme A.. Les arguments de la recourante sont infondés pour les motifs exposés ci-dessus. L'AFC ayant néanmoins pris en compte l'insolvabilité de M. A., la recourante ne devra payer que la moitié de l'impôt dû.
11. Le recours de Mme A., mal fondé, sera rejeté.

12. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 juillet 2000 par Madame N. A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 juin 2000;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 2'500.-;

communiqua le présent arrêt à Me Jean Patry, avocat de la recourante, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : M. Schucani, président, M. Thélin, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, M. Paychère, juges.

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

V. Montani

D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci