

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3046/2007-FIN

ATA/72/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 19 février 2008

dans la cause

Monsieur C _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Monsieur C_____ (ci-après : M. C_____ ou le contribuable), né en 1964, s'est marié en 1993.

Par jugement du 22 juin 2001, confirmé par arrêt de la Cour de justice du 14 décembre 2001, le Tribunal de première instance, statuant sur mesures protectrices de l'union conjugale, a autorisé les époux C_____ à vivre séparés. Il a également condamné M. C_____ à contribuer à raison de CHF 1'300.- par mois et par tête à l'entretien de ses deux enfants. Ces derniers, M_____, né en 1994 et L_____, née en 1996, vivent avec leur mère.

Depuis le 29 novembre 2003, les époux C_____ sont divorcés.

2. Par courrier du 4 mars 2002, Madame C_____ (ci-après : Mme C_____) a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) de procéder à une taxation séparée des époux à compter du 1^{er} janvier 2002, étant précisé que leur séparation effective était intervenue le 14 décembre 2001.

3. Le 15 août 2002, M. C_____ a rempli sa déclaration fiscale ICC et IFD 2001-B, en indiquant être séparé de fait. Il a également mentionné sous code 53.10 avoir payé une pension alimentaire pour ses enfants s'élevant à un montant total de CHF 2'600.-, en précisant que la date de l'obligation remontait au 15 décembre 2001.

4. L'AFC a procédé à la taxation séparée des époux C_____. En date du 6 décembre 2002, elle a notifié à M. C_____ le bordereau de taxation afférent à l'impôt cantonal et communal 2001.

Calculé sur la base d'un revenu net imposable de CHF 218'421.-, l'impôt s'élevait à CHF 54'458,80, en application du barème A (personne seule) au sens de l'article 11 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16). L'AFC a imposé uniquement les revenus du contribuable, en admettant une déduction pour des pensions alimentaires de CHF 2'600.-, les époux vivant séparés depuis le 14 décembre 2001.

5. Le 6 janvier 2003, G_____ société fiduciaire, mandatée par M. C_____, a formé une réclamation à l'encontre dudit bordereau. L'application du barème pour personne seule était contestée, car après vérification auprès de l'office cantonal de la population, il apparaissait que la date officielle de la séparation des époux C_____ était le 7 janvier 2002. Elle a conclu à l'établissement d'une nouvelle taxation selon les modalités réservées aux couples mariés.

6. Par décision du 12 décembre 2004, l'AFC a rejeté la réclamation au motif qu'à la suite de l'entrée en vigueur, le 1^{er} février 2001, du nouveau système d'imposition postnumerando, c'était la situation au 31 décembre de l'année de taxation qui était déterminante pour le calcul de l'impôt ; en l'espèce, la séparation du couple était effective au 31 décembre 2001 conformément au jugement du 22 juin 2001 de la 4^{ème} chambre du Tribunal de première instance, confirmé par arrêt de la Cour de Justice du 14 décembre 2001.
7. Le 20 janvier 2005, M. C_____ a recouru contre la décision susmentionnée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC). L'application du barème pour personne seule était contestée, car durant les onze premiers mois de l'année 2001, il avait vécu en ménage commun avec sa femme et ses enfants. Il a conclu, dans le cas où le barème concernant les couples mariés ne lui serait pas appliqué, à l'application du barème séparé avec la déduction des frais effectifs afférents à l'entretien de sa famille.
8. L'AFC s'est opposée au recours le 20 janvier 2006. Le barème pour personne seule appliqué au contribuable était conforme à la loi, dès lors que cette dernière prévoyait que c'était la situation ayant cours à la fin de la période fiscale qui était déterminante. Faute d'être prévue par la loi, la taxation du recourant au prorata de sa situation personnelle durant l'année 2001 n'était pas possible (art. 5 de l'ordonnance sur le calcul de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques du 16 septembre 1992 - RS 642.117.1 - ci-après : l'ordonnance).
9. Faisant suite à la réponse de l'AFC, M. C_____ a confirmé, dans le délai imparti, le maintien de son recours. Il n'avait pas eu connaissance auparavant du courrier de son ex-épouse du 4 mars 2002. Il a également considéré que l'argumentaire autour de la séparation effective ne correspondait pas à la réalité et ne servait qu'à justifier la logique de l'AFC à son désavantage. En outre, il a déploré que la décision sur réclamation ne soit intervenue que deux ans après le dépôt de sa requête, de sorte qu'elle devait être considérée comme nulle et non avenue, selon l'article 52 alinéa 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10). Enfin, il lui paraissait nécessaire de vérifier si son épouse avait fait l'objet d'une taxation séparée dès la même date que lui ou à partir du 1^{er} janvier 2002.
10. Invitée à se prononcer sur la réplique de M. C_____, l'AFC a informé la CCRICC qu'elle renonçait à dupliquer et persistait dans ses conclusions.
11. Par décision du 18 juin 2007, la CCRICC a rejeté le recours du contribuable.

L'AFC a considéré que l'AFC avait appliqué à juste titre le barème visant les contribuables séparés de fait, étant donné que le recourant et son ex-épouse avaient été autorisés à se constituer un domicile séparé par jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale du Tribunal de première instance, rendu le 23

juin 2001, confirmé par arrêt de la Cour de justice du 14 décembre 2001. Il importait peu que cet arrêt ne soit pas entré en force à la date déterminante du 31 décembre 2001 et que l'inscription du domicile séparé des époux C_____ sur le fichier de l'office cantonal de la population ne soit intervenue qu'en janvier 2002, dès lors qu'il avait été établi que l'ex-épouse du recourant avait quitté le domicile conjugal en date du 14 décembre 2001.

De même, c'était à bon droit que les contributions d'entretien versées par le recourant en faveur de ses enfants durant le mois de décembre 2001 avaient été portées en déduction du revenu imposable. Les déductions liées aux charges afférentes à l'entretien de la famille avant la séparation n'avaient en revanche pas été déduites, le recourant ne faisant plus ménage commun avec eux à la fin de l'année fiscale 2001. Conformément aux articles 209 et 213 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et au principe de cohérence découlant de l'harmonisation fiscale, seule la contribution d'entretien relative au mois de décembre 2001 était déductible.

Enfin, les articles 52 et 77 LPA ne fixaient que des délais d'ordre, dont les parties ne sauraient tirer aucun droit, de sorte que le fait que la décision sur réclamation n'ait été rendue que deux ans après le dépôt de la requête ne saurait constituer un déni de justice.

12. M. C_____ a recouru devant le Tribunal administratif le 9 août 2007, en reprenant pour l'essentiel les arguments précédemment développés. La décision de la CCRICC était incomplète en raison de l'absence d'examen de la situation fiscale de son ex-épouse au 31 décembre 2001. Dès lors, il demandait au tribunal de céans de déclarer nulle la décision de l'AFC du 20 janvier 2003 et celle de la CCRICC du 18 juin 2007, à titre principal, et de renvoyer la cause à la CCRICC, en l'enjoignant d'examiner la situation fiscale de son ex-épouse au 31 décembre 2001 et de modifier son imposition pour l'année de taxation 2001 selon les modalités applicables aux couples mariés, à titre subsidiaire.
13. Le 4 septembre 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant en substance ses conclusions de sa réponse du 20 janvier 2006. Elle a rappelé que le délai prévu par l'article 52 LPA était un délai d'ordre, dont la violation était sans conséquence sur la procédure, le recourant pouvant mettre en demeure l'autorité de statuer dans un délai raisonnable selon l'article 4 alinéa 4 LPA. S'agissant de la violation du droit d'être entendu du recourant, elle a confirmé que l'ex-épouse du recourant a été taxée sur ses propres éléments de revenus et de fortune pour l'année fiscale 2001 et a transmis au tribunal de céans comme pièces protégées par le secret fiscal, les documents l'attestant. Concernant la date de la séparation, un certain nombre d'éléments objectifs permettaient d'établir qu'elle était effective au 14 décembre 2001, de sorte que les époux devaient être taxés séparément.

14. Les parties ont été entendues lors de l'audience de comparution personnelle, le 9 octobre 2007. A cette occasion, M. C_____ a déclaré qu' « au 31 décembre 2001, [son] ex-épouse n'habitait effectivement plus au domicile conjugal alors qu'elle aurait dû y être, de même que les enfants ». Il a également pris connaissance du fait que l'AFC avait imposé séparément son ex-épouse pour la période fiscale 2001, en précisant qu'il n'avait pas été informé de cela auparavant. Il a été avisé qu'en cas d'application du barème pour les couples, les déductions des pensions versées pour ses enfants en décembre 2001 seraient alors rajoutées à son revenu imposable, ce qui serait susceptible de constituer une *reformatio in pejus*. Toutefois, contestant le principe même de cette imposition séparée, le recourant a persisté dans ses conclusions.
15. 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 LPA).
2. Le recourant estime que la décision sur réclamation de l'AFC du 12 décembre 2004 n'a pas été rendue dans les délais.

L'article 52 LPA s'applique, par renvoi de l'article 2 alinéa 2 LPFisc. Il dispose que dans une procédure de réclamation, l'autorité doit statuer dans les 60 jours dès la réception de la réclamation. Toutefois, si les circonstances l'exigent, l'autorité peut statuer dans un délai plus long ; l'administré doit être informé par écrit de cet ajournement et de ses raisons avant l'expiration du premier délai.

En statuant le 12 décembre 2004 sur la réclamation déposée le 6 janvier 2003, l'administration n'a pas respecté ce délai ; toutefois, il s'agit d'un délai d'ordre dont la violation est sans conséquence sur la procédure (ATA/560/2006 du 17 octobre 2006).

Par ailleurs, bien que le contribuable ait considéré que le temps écoulé entre le moment où son mandataire a déposé sa réclamation et la notification de la décision était trop long, celui-ci n'a pas mis en demeure l'AFC de statuer dans un délai raisonnable.

Au vu de ce qui précède, ce grief doit être rejeté.

3. Le recourant reproche à la CCRICC de ne pas avoir examiné la situation fiscale de son ex-épouse tel qu'il l'avait demandé, afin de savoir si celle-ci avait

été imposée pour l'année fiscale 2001 et, le cas échéant, quel barème lui avait été appliqué.

Selon la jurisprudence rendue en application de l'article 4 aCst., qui garde toute sa valeur sous l'empire de l'article 29 al. 1 Cst., il y a déni de justice formel prohibé, lorsqu'une autorité ne statue pas sur une requête qui lui est présentée et qui relève de sa compétence ou, n'entre pas en matière sur un moyen de droit, alors qu'elle devait statuer à son sujet (ATF 125 III 440 consid. 2a, p. 441; 117 Ia 116 consid. 3a, p. 117 et les arrêts cités).

L'obligation de statuer n'oblige cependant pas l'autorité à répondre à tous les griefs d'une partie. Ainsi, l'autorité ne viole pas le droit d'être entendu lorsqu'elle omet de statuer sur des griefs spécifiques dont le rejet s'impose, compte tenu de la solution adoptée (Arrêt du Tribunal fédéral 1P.532/2001 du 15 novembre 2001, consid. 2a).

En l'espèce la CCRICC ayant admis que la situation fiscale du recourant avait été correctement établie par l'AFC, elle n'avait pas à procéder à des investigations sur la situation fiscale d'un tiers contribuable dans le seul but de vérifier une hypothèse formulée par le recourant au demeurant non étayée par ce dernier. Elle n'a ainsi pas commis de déni de justice formel.

Par conséquent, le recours doit être rejeté sur ce point.

Cela étant, l'AFC a communiqué spontanément au tribunal de céans les informations relatives à la situation fiscale de l'ex-épouse du recourant. Ainsi ce dernier a été informé du fait que son ex-épouse avait été taxée selon le barème fiscal réservé aux personnes seules pour l'année fiscale 2001, lors de l'audience de comparution personnelle du 9 octobre 2001.

4. Le recourant soutient qu'il ne pouvait pas être considéré comme étant séparé de son ex-épouse en date du 14 décembre 2001.

a. A teneur de l'article 5 alinéa 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-I - D 3 11), en cas de divorce ou de séparation judiciaire ou de fait, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale.

L'impôt sur le revenu d'une personne physique est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, cette dernière correspondant à l'année civile (art. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - LITPP-II - D 3 12).

Pour sa part, l'article 4 alinéa 1^{er} LITPP-II prévoit que les déductions sociales et les barèmes sont déterminés d'après la situation existant à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

Enfin, l'article 11 LIPP-V traite, conformément à son titre, du taux de l'impôt applicable à une personne seule selon le barème A. L'alinéa premier de cette disposition stipule que le taux marginal applicable à chaque franc du revenu imposable du contribuable célibataire, veuf, séparé de corps ou de fait ou divorcé, est déterminé par le barème A dont la formule mathématique figure à l'annexe A de cette loi.

b. 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. A la différence de celle-ci, qui résulte d'un jugement rendu au terme d'une action, la suspension de la vie commune est un statut qui résulte d'une situation de fait. Néanmoins, il se peut qu'une procédure de mesures protectrices de l'union conjugale accompagne une séparation de fait (H. DESCHENAUX/P. TERCIER/F. WERRO, *Le mariage et le divorce*, Berne 1995, p. 194 ; F. WERRO, *Concubinage, mariage et démariage*, Berne 2000, p. 202).

En l'espèce, le statut juridique ou l'état civil officiel du recourant est sans incidence sur le barème applicable à sa situation fiscale, dès lors qu'il est établi à satisfaction de droit qu'il vivait séparé de son ex-épouse dès le 14 décembre 2001, tel que cela ressort des pièces versées à la procédure, notamment de la lettre du 4 mars 2002 de son ex-épouse et de sa déclaration fiscale du 15 août 2002, ainsi que des propres déclarations du recourant. Peu importe l'endroit où résidait l'ex-épouse de ce dernier dès le 14 décembre 2001, dès lors que celle-ci avait quitté le domicile conjugal à cette date.

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit également être rejeté sur ce point.

5. En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 9 août 2007 par Monsieur C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 18 juin 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.- ;

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 Monsieur C_____, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :