

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3527/2007-FIN

ATA/128/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 18 mars 2008

dans la cause

Madame et Monsieur C _____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Pour la période fiscale 2003, Madame et Monsieur C_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants), domiciliés dans le canton de Genève, ont déclaré un revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) de CHF 100'715.- et de CHF 104'000.- pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD).
2. Par jugement du Tribunal de première instance (ci-après : TPI) daté du 8 décembre 2003, la faillite personnelle de M. C_____ a été prononcée.
3. Le TPI a clos la faillite de M. C_____ par jugement du 15 novembre 2004.
4. Le 21 mars 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation pour l'ICC 2003 d'un montant de CHF 16'972,20 ainsi qu'un bordereau relatif à l'IFD 2003 de CHF 2'695.-.
5. Le 9 avril 2005, M. C_____ a formé une réclamation à l'encontre desdits bordereaux.

Il avait été déclaré en faillite par jugement du TPI du 8 décembre 2003. Les impôts pour l'année 2003 tombaient par conséquent dans la masse en faillite.

6. Par décision du 6 mai 2005, l'AFC a rejeté la réclamation concernant l'ICC au motif que la taxation du contribuable avait été déterminée, conformément à la législation en vigueur, d'après les revenus acquis pendant la période fiscale.
7. Le même jour, l'AFC a décidé de maintenir la taxation des contribuables s'agissant de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année 2003. Tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail étaient imposables.
8. Le 17 mai 2005, M. C_____ a recouru contre les décisions écartant sa réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRICC), respectivement la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD).

Les motifs invoqués dans les deux décisions ne correspondaient pas du tout à sa situation. En cas de faillite personnelle, les impôts en retard, y compris ceux de l'année courante, tombaient dans la masse.

9. L'AFC s'est opposée aux recours le 16 novembre 2005. Les contribuables ne contestaient pas le montant du revenu imposable, ni le montant d'impôt dû tel que fixé par les bordereaux de taxation. Ces éléments devaient donc être considérés comme définitifs. Par ailleurs, les impôts litigieux devaient être

qualifiés d'obligations du failli et non d'obligations de la masse. C'était donc à bon droit que l'AFC avait notifié les bordereaux en question aux contribuables.

10. Par décision du 8 novembre 2006, la CCRIFD a rejeté le recours du contribuable s'agissant de l'IFD 2003. La créance litigieuse constituait une dette du failli et non une dette de la masse.

11. Par arrêt du 23 janvier 2007 (ATA/26/2007), le Tribunal administratif a prononcé l'irrecevabilité du recours interjeté par M. C_____ contre la décision précitée.

A défaut d'avoir été attaqué, cet arrêt est devenu définitif et exécutoire.

12. Par décision du 27 août 2007, la CCRICC a rejeté le recours des contribuables relatif à l'ICC 2003. Elle reprenait pour l'essentiel l'argumentation exposée dans la décision de la CCRIFD du 8 novembre 2006 et persistait à considérer la créance d'impôt en tant que dette du failli.

Les dettes de la masse comprenaient notamment les obligations de droit public dont l'origine se trouvait dans un fait réalisé après l'ouverture de la faillite. En l'occurrence, la créance d'impôt ICC 2003 sur le revenu des personnes physiques avait pris naissance le 1^{er} janvier 2003, soit à la date où les conditions d'assujettissement étaient réunies.

13. Le 18 septembre 2007, les contribuables ont recouru par devant le Tribunal administratif. Ils concluent à l'annulation de la décision du 27 août 2007 pour l'ICC 2003.

La taxation litigieuse devait s'appuyer sur la situation au 31 décembre de l'année 2003, date à laquelle il se trouvait en faillite. Il appartenait à l'AFC de produire sa créance due au titre de l'ICC jusqu'à la clôture de la faillite, ce qu'elle n'avait pas fait.

14. Dans sa réponse datée du 24 octobre 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours. Elle persistait intégralement dans l'argumentation développée dans sa réponse du 16 novembre 2005 et renvoyait pour le surplus le tribunal de céans à la décision attaquée.

15. Par courrier du 1^{er} novembre 2007, la commission cantonale de recours en matière d'impôts a transmis au Tribunal administratif une copie de la décision du 8 novembre 2006 relative à la même problématique mais en matière d'IFD.

16. Par pli du 8 novembre 2007, les recourants ont affirmé vouloir maintenir leur recours « contre les décisions des commissions en matière d'impôts communaux, cantonaux ainsi qu'en matière d'impôt fédéral direct ».

17. Le 7 décembre 2007, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours contre la décision de la commission du 27 août 2007 est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 al. 1^{er} de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

2. Ayant déjà fait l'objet d'un recours auprès du tribunal de céans qui a été déclaré irrecevable par arrêt du 23 janvier 2007, la décision de la commission du 8 novembre 2006 concernant l'IFD 2003 a acquis force de chose jugée, à défaut d'avoir été portée par devant le Tribunal fédéral.

Le présent arrêt ne concerne que l'ICC dû par les recourants pour la période fiscale 2003.

3. Le canton perçoit un impôt sur le revenu des personnes physiques notamment lorsque celles-ci sont domiciliées dans le canton (art. 1^{er} et 2 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).

Aux termes de l'article 8 alinéa 1^{er} et 2 LIPP-I, chaque époux est considéré comme un contribuable. Le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial.

4. Lorsque la faillite personnelle du contribuable est prononcée au cours de la période fiscale en cause, il s'agit de déterminer qui, du failli ou de la masse en faillite, est le débiteur de l'impôt.

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, outre les frais de faillite proprement dits au sens de l'article 262 alinéa 1^{er} de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1), les dettes de la masse comprennent les obligations contractuelles conclues ou reprises par la masse elle-même, ainsi que les obligations de droit public dont l'origine se trouve dans un fait réalisé après l'ouverture de la faillite. Cette règle vaut également pour les créances d'impôt. Les dettes de la masse, à l'instar des frais occasionnés par l'ouverture de la faillite et la liquidation (art. 262 al. 1^{er} LP), sont alors payées intégralement sur le produit brut de la vente des biens, avant la répartition aux créanciers, c'est-à-dire avant la distribution des deniers (ATF 122 II 221 consid. 3 et les références citées ; RDAF 1997 II 261 p. 263 ; JdT 1983 II 155 p. 155 s.).

5. Se pose dès lors la question de savoir à quel moment naît la créance fiscale s'agissant de l'impôt sur le revenu et, dans le cas particulier, de déterminer si celle-ci est née avant l'ouverture de la faillite prononcée par le TPI le 8 décembre 2003.

D'après la doctrine et la jurisprudence, la source de l'obligation fiscale réside dans la loi. La créance d'impôt naît déjà en vertu de celle-ci, la décision de taxation ne faisant que constater quelle est sa quotité. La dette d'impôt existe effectivement déjà avant que l'AFC n'ait connaissance des éléments imposables. Ainsi, pour qu'un assujettissement fiscal conduise dans un cas d'espèce à la naissance de la créance d'impôt, il faut que les faits générateurs auxquels la loi rattache la perception d'un impôt déterminé soient réunis. Le moment de la naissance de la créance dépend ainsi des caractéristiques de l'objet de l'impôt (ATF 122 II 221 précité consid. 4a ; Arrêt du Tribunal fédéral 2P.35/2006 du 11 janvier 2007 consid. 2.2 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 307 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^e éd., Lausanne 1998, p. 213 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3^{ème} éd., Bâle-Genève-Munich 2007, p. 14).

6. 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^{er} de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - LITPP-II - D 3 12). Le revenu imposable se détermine d'après les revenus acquis pendant la période fiscale (art. 2 al. 1^{er} LITPP-II).

Les conditions d'assujettissement à l'impôt sur le revenu sont ainsi réalisées dès le premier jour de l'année de taxation, soit en l'occurrence le 1^{er} janvier 2003 (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, Lausanne 1998, p. 52 ; *Revue fiscale* 1995 p. 402). Cette date marque donc la naissance de la créance fiscale du contribuable.

La faillite du recourant ayant été prononcée postérieurement à cette date, la dette fiscale ne peut par conséquent pas être considérée comme une dette de la masse. Il appartient dès lors au recourant de s'en acquitter personnellement.

7. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 septembre 2007 par Madame et Monsieur C_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 août 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, 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 Madame et Monsieur C_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et 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 :