

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3119/2008-ICC

ATA/12/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 10 janvier 2012

2^{ème} section

dans la cause

Madame I_____ -D_____ et Monsieur D_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame I_____ -D_____ et Monsieur D_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 janvier 2011 (DCCR/97/2011)

EN FAIT

1. Monsieur D_____, ressortissant suisse domicilié en France, a exercé une activité lucrative dépendante en Suisse durant l'année 2006, soumise au régime de l'impôt à la source.

Le 22 juillet 2006, M. D_____ a épousé Madame I_____, devenue depuis Mme I_____ -D_____, ressortissante bulgare, domiciliée à Genève jusqu'au 31 décembre 2006. Suite à la naissance de leur enfant le 15 décembre 2006, elle avait rejoint le domicile de son époux le 1^{er} janvier 2007.

2. Le 19 février 2007, M. D_____ a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) des contributions d'entretien à hauteur de CHF 1'500.- qu'il versait mensuellement à son ex-épouse pour ses trois enfants de sa précédente union. Il indiquait également que, malgré son récent mariage avec Mme I_____ -D_____ durant l'été 2006, ils n'avaient fait ménage commun que dès le 1^{er} janvier 2007. Elle avait préféré garder son domicile suisse jusqu'au terme de sa grossesse afin de bien être suivie médicalement. L'AFC-GE devait prendre en compte ces nouveaux éléments afin de rectifier l'imposition à la source 2006.

3. Le 7 avril 2008, l'AFC-GE a adressé aux contribuables une rectification d'imposition à la source. Leurs revenus respectifs avaient été cumulés afin de déterminer l'impôt dû sur la base du barème marié. Les contributions d'entretien n'avaient pas été retenues.

Le crédit d'impôt relatif à une année antérieure étant de CHF 1'369,55, le solde à payer était nul.

4. Par pli recommandé du 15 avril 2008, M. D_____ a formé réclamation à l'encontre de ladite rectification. L'AFC-GE n'avait pas tenu compte dans sa taxation 2006 de son précédent courrier faisant état des contributions d'entretien versées à ses trois enfants, ainsi que des domiciles séparés des époux devant amener à une taxation séparée de ces derniers.

5. Par décision du 14 juillet 2008, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation. Seule la déduction desdites contributions d'entretien avaient été prises en compte. Les époux n'ayant pas suspendu leur vie commune, leurs revenus devaient être cumulés et imposés conjointement.

6. Le 11 août 2008, les contribuables ont recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI), devenue en 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), elle-même devenue le 1^{er} janvier 2011

le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Seule restait litigieuse la prise en compte d'un domicile unique quant à la taxation 2006 des époux D_____. Ces derniers n'ayant fait ménage commun qu'au 1^{er} janvier 2007, la décision querellée était contraire à l'art. 4 al. 2 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 2004 (LISP - D 3 20).

7. Le 19 février 2009 l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. D'après les déclarations des époux, ces derniers n'avaient pas démontré que durant la période allant du 22 juillet 2006 au 1^{er} janvier 2007, ils étaient séparés de droit ou de fait et qu'ils ne formaient plus une communauté de moyens. En effet, Mme D_____ avait gardé son domicile genevois pour des raisons essentiellement médicales. Une taxation séparée n'intervenait que dans la mesure où les époux avaient renoncé à leur communauté conjugale. Un domicile distinct n'étant pas suffisant pour admettre que tel était le cas, c'était à juste titre que l'AFC-GE, les avait taxés conjointement malgré des logements séparés.
8. Dans sa réplique du 6 mars 2009, M. D_____ a indiqué que la grossesse de son épouse n'était pas le seul motif lié au fait qu'ils ne faisaient pas ménage commun. L'appartement dans lequel il vivait avec ses trois enfants était trop petit pour accueillir son épouse et ce n'était que lors de leur déménagement que cette dernière les avait rejoints en France voisine. Le logement de M. D_____ étant éloigné du lieu de travail de son épouse, cela lui occasionnait des trajets importants. Ils ne devaient pas être taxés conjointement, n'ayant pas fait ménage commun et ne formant pas une communauté de moyens quant à la prise en charge des frais d'entretien et de logement.
9. Dans sa duplique du 15 avril 2009, l'AFC-GE a repris les motifs déjà développés dans sa précédente écriture. Pour le surplus, il ressortait des nouvelles déclarations des époux D_____ qu'ils n'avaient pas renoncé à la vie commune et que selon le principe de l'unité fiscale, ils devaient être imposés conjointement au barème « marié ».
10. Par jugement du 31 janvier 2011, notifié aux parties le 9 février 2011, le TAPI a partiellement admis le recours des époux D_____ et les a condamnés au paiement d'un émolument de CHF 500.-. L'AFC-GE avait à juste titre taxé conjointement les contribuables dès lors qu'ils formaient durant la période contestée une communauté conjugale. Les motifs avancés par ces derniers étaient d'ordre organisationnel et ne témoignaient en rien de la volonté de mettre un terme à la communauté conjugale. Nonobstant la confirmation de l'imposition conjointe des époux, le TAPI avait renvoyé le dossier à l'AFC-GE afin qu'elle l'instruise conformément aux principes découlant de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral du 26 janvier 2010. Les personnes imposées à la source pouvaient bénéficier du même régime de déductions fiscales qu'un contribuable

soumis à la taxation ordinaire, pour autant que 90% des revenus étaient réalisés en Suisse.

11. Par pli recommandé du 26 février, les époux D_____ ont recouru contre le jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Ledit jugement, ainsi que la décision sur réclamation du 14 juillet 2008 de l'AFC-GE, devaient être annulés. Une indemnité de procédure devait leur être accordée.

La solution retenue par le TAPI allait à l'encontre de l'art. 4 al. 2 LISP qui stipulait que l'impôt concernant les époux vivant en ménage commun et qui exerçaient tous deux une activité lucrative était calculé selon des barèmes qui tenaient compte du cumul des revenus des conjoints. Le but de cette disposition étant de taxer conjointement les époux qui, vivant ensemble, économisaient une partie des frais liés au logement ainsi qu'à leur entretien. Ces derniers ayant contribué personnellement à leurs propres charges, il était arbitraire de les taxer conjointement dans la mesure où ils ne faisaient pas ménage commun durant l'exercice fiscal 2006.

12. En date du 11 mars 2011, l'AFC-GE a interjeté recours à l'encontre dudit jugement auprès de la chambre administrative en concluant à l'annulation de celui-ci et à la confirmation de sa propre décision. Le seul point litigieux soulevé devant le TAPI par les époux D_____ était leur taxation conjointe. Dès lors que ce dernier n'était pas saisi de la question relative aux déductions fiscales des frontaliers comparable à celles d'un contribuable soumis à la taxation ordinaire, il ne pouvait renvoyer à l'AFC-GE pour nouvelle instruction sous cet angle. De plus, les contribuables n'avaient procédé à aucune démarche afin de bénéficier desdites déductions. L'AFC-GE relevait également que c'était à tort que le TAPI avait condamné les époux D_____ au paiement d'un émoulement de CHF 500.-, le recours de ces derniers ayant été partiellement admis.

13. Dans leur réponse du 21 mars 2011, les époux n'ont pas émis d'observations et s'en sont remis à la chambre de céans quant aux griefs relatifs au renvoi à l'AFC-GE pour nouvelle taxation au regard de la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral sur les déductions fiscales des frontaliers. Concernant les émoulements mis à leur charge, ils adhéraient à la remarque de l'AFC-GE. Si la chambre administrative devait rejeter leur recours, ils demandaient l'annulation desdits émoulements. Pour le surplus, ils persistaient dans leurs écritures.

14. Le 19 avril 2011, le TAPI a transmis son dossier et persisté dans sa décision.

15. Le 19 mai 2011, la détermination susmentionnée a été transmise à l'AFC-GE et la cause gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ce point de vue (art. 131 et 132 de la loi sur l'organisation judiciaire - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Selon l'art. 65 al. 1 LPA, l'acte de recours contient sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. A défaut, un bref délai pour satisfaire à ces exigences est fixé au recourant, sous peine d'irrecevabilité (art. 65 al. 2 LPA).

L'absence de conclusions au sens de ce qui précède ne peut être réparée que dans le délai de recours (ATA/19/2006 du 17 janvier 2006). Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (art. 65 al. 3 LPA ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006).

En l'espèce, l'acte de recours daté du 26 février 2011 adressé à la chambre administrative par les époux D_____ conclut à l'annulation du jugement du TAPI du 31 janvier 2011 ainsi que de la décision sur réclamation de l'AFC-GE du 14 juillet 2008. Ce n'est que dans le cadre de la réponse au recours de l'AFC-GE que les contribuables ont demandé à la chambre de céans d'annuler l'émolument mis à leur charge par ledit jugement. Dans ce contexte, ladite conclusion devra être déclarée irrecevable, faute d'avoir été prise dans le délai de recours légal.

3. Le litige porte sur la question du barème fiscal applicable aux recourants.

Le système fiscal suisse prévoit l'imposition commune des époux faisant ménage commun (art. 9 al. 1 LIFD; art. 3 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID – RS 642.14).

A teneur de l'art. 4 al. 2 de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LISP - D 3 20), l'impôt concernant les époux vivant en ménage commun et qui exercent tous deux une activité lucrative est calculé selon des barèmes qui tiennent compte du cumul des revenus des conjoints, des déductions prévues à l'al. 1 et de la déduction accordée en cas d'activité des deux conjoints.

Inversement, les époux vivant séparés judiciairement ou de fait font l'objet d'une taxation séparée (Message du 26 mai 1983 concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, FF 1983 III 1 ss., p. 167).

A l'heure actuelle, ces questions sont réglées par la circulaire de l'AFC-CH n°30 « Imposition des époux et de la famille selon la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct » datant du 21 décembre 2010. Celle-ci a remplacé la circulaire n°14 datant du 29 juillet 1994. En vertu des principes généraux du droit intertemporel, si la décision a pour objet les conséquences juridiques d'un comportement ou d'un événement passé, l'ancien droit reste applicable (P. MOOR, Droit administratif, vol. 1, 2^{ème} éd., 1994, n° 2624, p. 175 et les références citées). C'est au regard de cette dernière qu'il y a lieu d'examiner le cas d'espèce puisque celui-ci a trait à la période de taxation 2006.

En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives - ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives - n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne constituent pas du droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021) (ATF 121 II 478 consid. 2b, ATA/439/2009 du 8 septembre 2009 et les références citées).

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 478 consid. 2b ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c). En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATF 117 Ib 226 consid. 4b ; ATF 104 Ib 49). C'est donc à la lumière de ces principes que doivent être appréciées les règles contenues dans la circulaire n°14 du 29 juillet 1994.

Cette dernière donne une série d'indices qui permettent de déterminer, sur la base d'une appréciation globale, si une séparation est effective :

- l'absence d'une demeure commune (art. 162 du code civil suisse du 10 décembre 1907 - CCS - RS 210), l'existence de logements séparés (art. 175 CCS) ou encore l'existence d'un domicile propre selon l'art. 23 CCS ;

- l'utilisation des moyens financiers à disposition; une taxation séparée sera éventuellement admise, lorsque les fonds disponibles ne sont plus mis en commun, c'est-à-dire lorsque les époux ne font plus caisse commune pour le logement et l'entretien, comme le Tribunal fédéral l'a relevé pour les rapports intercantonaux. En revanche, les époux qui consacrent à leur train de vie commun des moyens financiers excédant la mesure usuelle des cadeaux occasionnels (n'entrent pas en considération les aliments déterminés par le juge ou convenus à

bien plaire) seront taxés en commun en dépit du logement séparé et éventuellement du domicile civil séparé ;

- l'état civil que le couple adopte en public du point de vue de la bonne foi ;
- la durée de la séparation de fait invoquée (un an au moins).

Selon la jurisprudence, 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 ; la suspension de la vie commune est un statut qui résulte d'une situation de fait (ATA/72/2008 du 19 février 2008). Pour que l'on considère qu'il y a séparation de fait, il ne doit plus y avoir de ménage commun et les moyens financiers ne doivent plus être gérés en commun. Ces conditions sont cumulatives. Pour ce qui est de la seconde condition, l'imposition séparée suppose l'absence de mise en commun des moyens d'existence des époux s'agissant notamment des dépenses afférentes à l'appartement et au ménage; autrement dit, l'assistance d'un époux par l'autre ne se fait plus que sous la forme de subsides d'un montant déterminé (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.353/2006 du 18 janvier 2007, consid. 4.1).

Pour le Tribunal fédéral, une existence séparée, qui ferait échec à l'application de l'art. 9 al. 1 LIFD, suppose que les époux ont renoncé à la vie commune. Il doit y avoir séparation durable et abandon du ménage commun. A contrario, aussi longtemps que les époux décident d'avoir leur domicile propre tout en maintenant leur communauté conjugale, il n'y a pas de vie séparée et la taxation unitaire du couple demeure (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.353/2006 précité).

Rappelés par le Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct, ces principes s'appliquent également en droit cantonal dans la mesure où l'art. 4 al. 2 LISP et l'art. 9 al. 1 LIFD traitent tous deux de la notion d'époux vivant en ménage commun. Conformément au principe de cohérence, le droit applicable à l'impôt fédéral direct et le droit cantonal qui règle la même matière doivent être interprétés de manière à réaliser une harmonisation de la jurisprudence (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.353/2006 précité, consid. 4.1 ; ATA/321/2006 du 13 juin 2006).

4. En l'espèce, il n'est pas contesté que les contribuables avaient un domicile séparé durant la période allant du 22 juillet 2006 - date à laquelle les époux se sont mariés - au 31 décembre 2006. Néanmoins, tous les motifs avancés par ces derniers, tels que le suivi médical de la contribuable durant la grossesse, les trajets entre le domicile de son époux et son lieu de travail, l'exiguïté de l'appartement, démontrent que les contribuables n'avaient pas renoncé à la vie commune durant cette période, mais que ce choix était guidé par leur volonté d'une recomposition familiale se faisant dans les meilleures conditions possibles.

Ainsi, il ne peut être admis que les époux aient été dans une situation justifiant une taxation séparée. La décision de l'AFC-GE doit être confirmée.

5. A teneur de l'art. 65 al. 1 LPA, le recours en matière administrative doit désigner la décision attaquée et les conclusions du recourant. En outre, la juridiction administrative saisie est liée par les conclusions qui sont prises par les parties (art. 69 LPA). Par ailleurs, l'art. 50 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc-D 3 17) prévoit que dans la procédure de recours, le TAPI a les mêmes compétences que l'AFC-GE dans la procédure de taxation. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (51 al. 1 LPfisc).

Néanmoins, la chambre administrative constate que le recours adressé au TAPI le 11 août 2008 ne visait pas la question des déductions fiscales des personnes imposées à la source. Les contribuables n'avaient pris aucune conclusion et produit aucune pièce à ce sujet. Le contentieux ne portant que sur le principe de la taxation conjointe, le TAPI n'avait pas à renvoyer à l'AFC-GE pour nouvelle instruction. D'autant plus que pour pouvoir bénéficier de déductions comparables à celles d'un résident, le contribuable imposé à la source doit en faire la demande à l'AFC-GE, ce qui n'a pas été le cas en l'espèce.

Le grief de l'AFC-GE est fondé.

6. Au vu de ce qui précède, le recours des époux D_____ est rejeté et celui de l'AFC-GE admis. Le jugement du TAPI est annulé. Le bordereau de taxation de l'AFC-GE du 14 juillet 2008 est confirmé. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de Madame I_____-D_____ et de Monsieur D_____, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA)

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 février 2011 par Madame I_____-D_____ et Messieurs D_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 janvier 2011 ;

déclare recevable le recours interjeté le 11 mars 2011 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 janvier 2011 ;

au fond :

rejette le recours de Madame I_____ -D_____ et Monsieur D_____ ;

admet le recours de l'administration fiscale cantonale ;

annule le jugement du 31 janvier 2011 du Tribunal administratif de première instance ;

confirme le bordereau de taxation notifié par l'administration fiscale cantonale aux époux D_____ le 14 juillet 2008 ;

met à la charge de Madame I_____ -D_____ et de Monsieur D_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.-;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 I_____ -D_____ et Monsieur D_____, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

le président siégeant :

M. Tonossi

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :