Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.353/2006
2A.354/2006/svc

Arrêt du 18 janvier 2007
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Hungerbühler, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffière: Mme Mabillard.

Parties
BX._____, recourant,
représenté par Me Benoît Sansonnens, avocat,

contre

AX._____, intimée,
représentée par Me André Clerc, avocat,
Service cantonal des contributions du canton
de Fribourg, route Joseph Piller 13, 1700 Fribourg,
Tribunal administratif du canton de Fribourg,
Cour fiscale, rue André Piller 21, 1762 Givisiez.

Objet
2A.353/2006
Impôt fédéral direct 2002

2A.354/2006
Impôt cantonal 2002

Imposition des époux en voie de séparation,

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 5 mai 2006.

Faits :
A.
AX._____ et BX._____ se sont mariés le 25 avril 1991 et ont eu deux enfants, C._____, né en 1994 et D._____, né en 1995.
Le 14 novembre 2002, AX._____ a quitté le domicile conjugal avec ses deux fils. Le 1er février 2003, elle a déposé ses papiers à Z._____ où elle s'est installée avec ses enfants.
Pour la période fiscale 2002, les époux X._____ ont déposé deux déclarations d'impôt séparées.
B.
Le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg (ci-après: le Service des contributions) a établi, le 19 septembre 2003, une taxation commune des époux X._____ pour la période fiscale 2002.
Le mariage de AX._____ et BX._____ a été dissous par jugement de divorce du 19 décembre 2003.
Le 21 mai 2004, le Service cantonal a notifié à BX._____ un nouvel avis de taxation pour la période fiscale 2002, indiquant que les époux devaient être imposés séparément pour cette période. Donnant suite à une réclamation de BX._____, le Service des contributions a rétabli, le 30 juin 2004, la taxation commune des

époux X._____
Par décision sur réclamation du 2 mars 2005, le Service des contributions a refusé de procéder à une taxation séparée des époux X._____ pour l'année 2002, ainsi que l'avait requis AX._____.
C.
Saisi d'un recours de AX._____ contre la décision sur réclamation du Service des contributions du 2 mars 2005, le Tribunal administratif du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal administratif) l'a admis par arrêt du 5 mai 2006. Il a considéré en substance qu'à la date déterminante du 31 décembre 2002, les époux X._____ étaient séparés de fait, étant donné l'absence de demeure commune et de communauté de moyens d'existence. Partant, ils devaient être imposés séparément.
D.
BX._____ a interjeté deux recours de droit administratif au Tribunal fédéral contre l'arrêt du Tribunal administratif du 5 mai 2006, l'un concernant l'impôt fédéral direct (2A.353/2006) et l'autre l'impôt cantonal (2A.354/2006). Dans le premier recours, il conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué et à son imposition conjointe avec AX._____ pour la période fiscale 2002. Dans le second recours, il conclut, sous suite de frais et dépens, à l'annulation de l'arrêt attaqué, à son imposition conjointe avec AX._____ pour la période fiscale 2002 et au renvoi de l'affaire à l'autorité inférieure pour nouvelle décision dans le sens des considérants. L'argumentation des deux recours est identique. Le recourant reproche pour l'essentiel au Tribunal administratif d'avoir mal appliqué les règles sur l'imposition des personnes mariées. A l'appui de son grief, il invoque les art. 9 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11) et 3 al. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi fédérale d'harmonisation; RS 642.14).
Le Service des contributions conclut au rejet des deux recours, avec suite de frais et dépens. AX._____ conclut à ce que les deux recours soient rejetés, dans la mesure où ils sont recevables, et la décision attaquée confirmée. A titre de mesure d'instruction, elle requiert en outre la production du dossier de divorce. Le Tribunal administratif conclut, sous suite de frais, au rejet des deux recours.
L'Administration fédérale des contributions propose le rejet des deux recours, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007. L'acte attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par l'OJ (art. 132 al. 1 LTF).
1.2 Le recourant a déposé simultanément deux recours de droit administratif contre le même arrêt. Par économie de procédure, il convient dès lors de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 40 OJ en relation avec l'art. 24 PCF; cf. ATF 131 V 59 consid. 1 p. 60/61 et l'arrêt cité), étant entendu que chacun fait l'objet d'une motivation et d'une décision distincte (cf. ATF 130 II 590 consid. 8.3 p. 511).
1.3 Le Tribunal fédéral s'estime suffisamment renseigné sur les faits de la cause avec le dossier produit par le Tribunal administratif. La requête d'instruction supplémentaire de AX._____ doit être rejetée.
I. Impôt fédéral direct
2.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, le recours 2A.353/2006 est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD.
3.
Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus et l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ). Lorsque le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de l'arrêt entrepris, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen dans ce domaine (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).
4.

4.1 L'art. 9 al. 1 LIFD prévoit que les revenus des époux vivant en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial. De cette exigence découle a contrario que si le mariage n'existe plus que juridiquement mais que les époux vivent séparés judiciairement ou de fait, ils ne doivent plus faire l'objet d'une taxation commune, mais d'une taxation séparée (cf. Message du 25 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). Ainsi, en cas de divorce, de séparation judiciaire ou effective, chaque époux est imposé séparément pour l'ensemble de la période fiscale (art. 5 al. 2 de l'ordonnance du 16 septembre 1992 sur le calcul dans le temps de l'impôt fédéral direct dû par les personnes physiques [ci-après: l'Ordonnance; RS 642.117.1]).
La circulaire n°14 du 29 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions concernant l'imposition de la famille selon la loi sur l'impôt fédéral direct (ci-après: la circulaire n°14, Archives 63 p. 296 ss) 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 CCS), l'existence de logements séparés (art. 175 CCS) ou encore l'existence d'un domicile propre selon l'article 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 et la doctrine, 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. Une séparation au sens de l'art. 9 al. 1 LIFD suppose ainsi que les époux ont renoncé à la vie commune. Partant, aussi longtemps que chaque époux a un domicile propre tout en maintenant la communauté conjugale, il n'y a pas de vie séparée. Il est dès lors nécessaire, pour que les conditions d'une taxation séparée soient réalisées, que les époux entendent réduire à néant la communauté conjugale, plus précisément qu'ils renoncent à vivre en ménage commun, en particulier pour l'un des motifs indiqués aux art. 137, 175 et 176 CC, et vivent séparés de manière durable. Par ailleurs, 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 2A.432/2004 du 16 décembre 2004, RF 6/2005 p. 516, consid. 3.2 et les références; arrêt 2P.2/2003 du 7 janvier 2004, RDAF 2004 II 297, consid.
2.4.1; arrêt 2A.433/2000 du 12 juillet 2001, RDAF 2000 II 530, consid. b/bb et b/dd et les références; ATF 121 I 14, consid. 5c, p. 19; Brigitte Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, thèse, Berne 1992, p. 43-45; Peter Locher, Neues Eherecht und Ehegattenbesteuerung, Archives 56 p. 2 ss, p. 17; Danielle Yersin, Le nouveau droit matrimonial et ses conséquences fiscales, RDAF 1987 II p. 317 ss, p. 324).
4.2 La loi sur l'impôt fédéral direct contient une définition du domicile propre au droit fiscal (art. 3 al. 2 LIFD). Dans la plupart des cas, cette notion correspond à celle du Code civil, le législateur ayant voulu, même en l'absence de renvoi, qu'elle s'accorde avec les art. 23 à 26 CC (FF 1983 III p. 91 et 163; arrêt 2A.475/2003 du 26 juillet 2004, RDAF 2005 II 103, consid. 2.2). Le droit fiscal ne coïncide cependant pas en tous points avec le droit civil. En principe, les conjoints ont un domicile (civil et fiscal) commun. Toutefois, en vertu du nouveau droit matrimonial, chaque conjoint peut avoir son propre domicile civil; cela n'implique pas pour autant que les époux doivent être imposés séparément (cf. circulaire n°14, Archives 63 p. 298 et les références). En effet, tant qu'ils forment une communauté conjugale, les époux sont en principe imposés sur leurs éléments au taux du total de ceux-ci (cf. art. 15 de l'Ordonnance). A contrario, les époux qui, bien qu'ayant un domicile civil commun, ne font plus ménage commun, ne sont pas taxés conjointement; ce qui est en effet déterminant au point de vue fiscal, c'est la volonté des époux de poursuivre la communauté conjugale, l'existence d'un domicile propre au sens de l'art.
23 CC n'étant pas décisive à elle seule (cf. art. 9 LHID et consid. 4.1 ci-dessus). Le domicile politique ne joue également aucun rôle concluant en droit fiscal: le dépôt des papiers et l'exercice des droits politiques ne

constituent, au même titre que les autres relations de la personne assujettie à l'impôt, que des indices propres à déterminer le domicile fiscal (ATF 132 I 29 consid. 4.1 p. 36; ATF 125 I 54 consid. 2 p. 56, 458 consid. 2b p. 467).

5.

5.1 En l'espèce, il est incontesté que AX._____ a quitté le domicile conjugal le 14 novembre 2002 et que, dès cette date, elle a eu un logement séparé, d'abord chez une amie puis dans un nouvel appartement à Z._____. Le Tribunal administratif a ainsi considéré que l'intimée ne faisait plus demeure commune avec son époux à la date déterminante du 31 décembre 2002. Le recourant estime au contraire que l'intimée n'a créé son propre domicile qu'à partir du 1er février 2003, jour où elle a déposé ses papiers à Z._____, et qu'elle n'avait donc pas mis fin au ménage commun le 31 décembre 2002.

Il n'est pas déterminant pour la résolution du cas particulier que AX._____ n'ait retiré ses papiers de la commune de Y._____ que le 1er février 2003. De même, la question de savoir à quel moment elle s'est constitué un domicile propre au sens de l'art. 23 CC peut rester indécise. En effet, la requête de mesures provisionnelles déposée par le recourant le 24 octobre 2002, les circonstances de la séparation des époux, brutale et urgente, le changement d'adresse effectué par l'intimée le 10 novembre 2002 déjà, le procès-verbal de l'audience en matière de mesures provisionnelles du 17 décembre 2002 où le Président du Tribunal civil de la Broye a constaté que les parties vivaient séparées depuis le 14 novembre 2002, sont autant d'indices qui manifestent que la communauté conjugale des époux X._____ était dissoute à la fin décembre 2002. Il ne s'agissait en effet pas d'une simple crise, dont on ne pouvait savoir si elle n'était que passagère, mais d'une rupture définitive, compte tenu des motifs de la séparation et des conditions dans lesquelles elle a eu lieu. Contrairement à ce que soutient le recourant, le fait que l'intimée n'avait pas emporté toutes ses affaires personnelles n'indique pas une volonté de poursuivre la vie

commune; cela peut tout aussi bien corroborer la réticence de cette dernière à retourner au domicile conjugal, vu la tension qui régnait entre les époux.

Peu importe que les modalités de la séparation n'aient pas été réglées dans les moindres détails car il était patent que la communauté conjugale était d'ores et déjà irrémédiablement brisée. Ainsi, c'est en vain que le recourant prétend que la séparation n'était pas pleinement réalisée à la fin de l'année 2002, puisqu'elle s'est révélée définitive en aboutissant au divorce le 19 décembre 2003.

5.2 Quant au maintien ou non d'une communauté des moyens d'existence, le recourant ne conteste pas les faits tels qu'ils ont été établis par le Tribunal administratif, mais leur interprétation. Ainsi que l'a relevé l'autorité intimée, il ressort des nombreuses pièces du dossier que, dès la fin novembre 2002, l'intimée a assumé par ses propres moyens ses frais d'entretien et ceux de ses enfants, sans bénéficier de l'assistance du recourant. Le fait qu'elle a réglé les primes d'assurance-maladie des enfants, échues le 31 décembre 2002 et qui concernaient la période de janvier 2003, le confirme. A cet égard, il est sans importance que le recourant ait payé les primes pour la période s'étendant jusqu'en décembre 2002, facturées avant la séparation. Le fait qu'il se soit acquitté seul de certaines dépenses, telles que les acomptes d'impôt 2002 et les traites du camping-car, et qu'il n'ait pas versé de pensions alimentaires pour les enfants en novembre et décembre 2002 ne permet pas de conclure, vu l'état des relations du couple durant les dernières semaines de l'année 2002, qu'une communauté de moyens d'existence subsistait le 31 décembre 2002. On ne saurait par ailleurs retenir que le paiement des intérêts hypothécaires de la maison

familiale constituait des frais d'entretien commun vu que, selon le procès-verbal de l'audience du 17 décembre 2002, le logement familial était attribué au recourant, qui devait en assumer toutes les charges, et que, de surcroît, l'intimée n'y vivait plus.

Enfin, comme l'a relevé à juste titre le Tribunal administratif, le sort des acomptes d'impôts 2002 versés par le recourant est sans pertinence pour la résolution du cas d'espèce. Il relevait de la liquidation du régime matrimonial, réglée par la convention de divorce passée entre les époux lors de l'audience civile du 27 août 2003. Or, celle-ci prévoyait que le produit de la vente de la maison familiale servirait entre autres à payer les impôts arriérés du couple, solution sans relation avec une communauté des moyens d'existence du couple à la date du 31 décembre 2002.

Force est donc de constater qu'à la fin de la période fiscale 2002, la séparation financière des époux X._____ était effective, même si elle était empreinte d'une certaine désorganisation, due au départ de l'intimée et des enfants.

5.3 Au vu de ce qui précède, AX._____ et BX._____ doivent être taxés séparément pour la période

fiscale 2002. Le recours 2A.353/2006 doit dès lors être rejeté.
II. Impôt cantonal
6.
6.1 L'imposition des époux vivant en ménage commun (art. 3 al. 3 LHID) fait partie des matières harmonisées figurant aux titres 2 à 5 et 6 chapitre 1 LHID. Le recours 2A.354/2006 concerne l'imposition du recourant pour la période fiscale 2002, soit une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi. La voie du recours de droit administratif est dès lors ouverte, en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID (ATF 130 II 509 consid. 8.2 p. 511).
La conclusion du recourant tendant à "imposer les époux en commun" est toutefois irrecevable en raison du caractère purement cassatoire du recours de droit administratif en matière d'harmonisation fiscale (art. 73 al. 3 LHID).
6.2 L'art. 3 al. 3 LHID prévoit, comme l'art. 9 al. 1 LIFD, que le revenu des époux qui vivent en ménage commun s'additionne, quel que soit le régime matrimonial. L'art. 66 al. 1 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs a la même teneur que l'art. 9 al. 1 LIFD; il est donc conforme à l'art. 3 al. 3 LHID. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus relatives à la taxation des époux X._____ pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal. Partant, le recours 2A.354/2006 est rejeté dans la mesure où il est recevable.
7.
Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ). Il versera en outre une indemnité de partie à AX._____ qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un avocat (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2A.353/2006 et 2A.354/2006 sont jointes.
2.
Le recours 2A.353/2006 est rejeté.
3.
Le recours 2A.354/2006 est rejeté dans la mesure où il est recevable.
4.
Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge du recourant.
5.
Le recourant versera une indemnité de 2'500 fr. à AX._____ à titre de dépens.
6.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant et à celui de AX._____, au Service cantonal des contributions et au Tribunal administratif du canton de Fribourg ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre.
Lausanne, le 18 janvier 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: