

du 13 mars 2001

dans la cause

Monsieur P. H.

\_\_\_\_\_ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. Monsieur P. H. est père de trois enfants d'un premier lit, soit notamment ... et ... nées respectivement le ... 1976 et le .. 1977.
2. Dans leur déclaration pour l'impôt cantonal et communal 1997, M. H. et son épouse actuelle, Madame E. H., ont déduit de leurs revenus CHF 26'580.- représentant les pensions alimentaires versées à ... et à ... H., en vertu du jugement de divorce prononcé en 1982.
3. Dans le bordereau d'impôts notifié le 17 novembre 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a écarté la déduction en question.
4. Par courrier daté du 18 décembre 1998, M. H. a élevé réclamation. L'article 21 lettre f de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) permettait la déduction des rentes et pensions payées en vertu d'une décision judiciaire; celles versées à un enfant majeur n'étaient pas exclues.
5. Par décision du 5 juillet 1999, l'AFC a maintenu sa position. La somme versée à un enfant majeur, même en vertu d'un jugement de divorce, n'était plus considérée comme une pension alimentaire au regard de l'article 276 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210), mais comme un subside d'entretien régi par l'article 328 CCS, et n'était dès lors par déductible.
6. M. H. a alors saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours), reprenant et développant ses arguments antérieurs. L'obligation de servir des aliments résultait du jugement de divorce et le texte de la loi était clair, s'agissant de la déduction des pensions versées. La doctrine considérait que le devoir d'assistance prévu aux articles 328 et 329 CCS prenait effet uniquement lorsqu'il n'y avait plus d'obligation d'entretien fondé sur les articles 276 et 277 CCS.
7. Le 9 novembre 1999, l'AFC s'est opposée au recours. Il ressortait du Mémorial du Grand Conseil que, lors de la modification de l'article 21 lettre f LCP en 1992, il avait été expressément rappelé que cette disposition ne permettait pas la déduction des subsides d'entretien versés aux enfants majeurs. De plus, M. H.

n'avait pas droit à l'octroi de charges de famille en faveur de ses filles aînées, celles-ci disposant d'une fortune supérieure à la limite prévue à l'article 31 alinéa 3 lettre b LCP.

8. a. M. H. a alors saisi le Tribunal administratif, reprenant la motivation déjà exposée devant la commission de recours. La solution jurisprudentielle retenue par la juridiction de céans était non seulement contraire au texte de la loi, mais encore très injuste et elle avait d'ailleurs été critiquée en doctrine. Son maintien ferait perdurer une situation choquante, modifiant l'équilibre du jugement de divorce.
- b. De son côté, l'AFC s'est opposée au recours, pour les motifs que la commission de recours avait retenus.

#### **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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieurs à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examinée sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA M. du 19 avril 1994).
3. Selon l'article 21 lettre f LCP, les rentes et pensions que le contribuable paie en vertu de la loi ou d'une décision judiciaire, quel que soit le domicile des bénéficiaires, et celles résultant de conventions dûment enregistrées, pour autant que les bénéficiaires soient contribuables en Suisse, sont déductibles de l'ensemble des revenus bruts. Toutefois, s'agissant des prestations d'entretien fournies à titre gratuit, seules celles que le contribuable paie périodiquement soit pour l'entretien de son conjoint séparé ou ex-conjoint, soit à l'autre parent pour l'entretien de leur enfant mineur dont celui-ci à la garde, peuvent être déduites sous les mêmes

conditions.

4. De jurisprudence constante, le Tribunal administratif a admis que les prestations versées pour l'entretien d'enfants majeurs ne pouvaient être déduites du revenu imposable aux termes de cette disposition (ATA T. du 6 juillet 1993, selon l'ancienne teneur de l'art. 21 let. f LCP et M. du 19 avril 1994, pour la teneur en vigueur depuis le 1er janvier 1993).
5. a. Comme le Tribunal administratif le rappelait dans l'arrêt précité, la modification législative du 15 octobre 1992 avait pour but d'étendre le champ d'application de l'article 212 lettre f LCP aux enfants de concubins. Le rapporteur de la commission des finances du Grand Conseil avait rappelé à cette occasion que l'article 21 lettre f LCP, dans sa teneur en vigueur avant ladite modification, ne permettait pas la déduction de prestations d'entretien fondées sur le droit de la famille au sens étroit (Mémorial 1992, pp. 6398 et ss.), sans remettre en cause l'inclusion dans cette notion par la jurisprudence susmentionnée, des subsides d'entretien pour les enfants majeurs.  
  
b. Cette jurisprudence a encore été confirmée récemment (ATA C. du 31 août 1999). A cette occasion, le Tribunal administratif a relevé que seule cette interprétation était susceptible de respecter le principe de l'égalité de traitement en matière fiscale; en effet, la solution proposée par le recourant créerait une inégalité inadmissible entre les parents non divorcés qui pourvoient à l'entretien d'enfants majeurs habitant seuls ou sous leur toit et les personnes qui, comme le recourant, font de même en étant au bénéfice d'un jugement de divorce.  
  
c. Il y a aussi lieu de relever que les pensions versées pour des enfants mineurs sont taxés dans le chef du bénéficiaire. En revanche, les enfants majeurs qui reçoivent des subsides d'entretien de leurs parents, divorcés ou non, ne paient pas d'impôts sur lesdites sommes. La solution proposée par M. H. contraindrait l'AFC à percevoir auprès des enfants majeurs des impôts sur les contributions d'entretien versées par leurs parents en vertu d'un jugement de divorce, alors que ceux qui recevraient des contributions similaires, sans que leurs parents ne soient divorcés ou sans qu'un jugement ne les oblige à les verser, ne paieraient pas d'impôts. Aussi, la différence de traitement constituerait une inégalité

inadmissible.

d. En dernier lieu, le Tribunal administratif relèvera que les nouvelles dispositions en vigueur depuis le 1er janvier 2001, bien qu'elles ne soient pas applicables au cas d'espèce, prévoient une solution identique. En effet, l'article 5 LIPP V, prévoit que les pensions alimentaires versées au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille, pouvaient être déduites. Le législateur a dès lors maintenu, dans le nouveau droit, la solution qui prévalait antérieurement.

6. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe entièrement.

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 30 novembre 2000 par Monsieur P. H. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 octobre 2000;

**au fond :**

le rejette;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.-;

communique le présent arrêt à Monsieur P. H. ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Bonnefemme-Hurni, M. Paychère, juges, MM. Bonard, Torello, juges suppléants

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

C. Goette

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci