

du 2 décembre 2003

dans la cause

Monsieur J.-L. L.

représenté par Me Michel Lambelet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. Monsieur J.-L. L., né en 19.., est domicilié à Genève.
2. Le 13 mars 199., le Tribunal de première instance a dissous par le divorce le mariage que M. L. avait conclu avec Madame E. V.-L..

Le dispositif du jugement de divorce donne acte à M. L. de son engagement de laisser à disposition de son ex-épouse, à titre gratuit, aussi longtemps qu'elle l'habitera seule avec ses enfants, mais au plus tard jusqu'au mois de juin 2006, la maison dont il est propriétaire à Divonne-les-Bains, à l'exception du studio et de la dépendance (ch. 5). Dit studio devait être mis en location et le produit de celle-ci utilisé pour couvrir les charges de la maison (ch. 7). Si le revenu de la location n'était pas suffisant, chacun des ex-époux devait prendre à sa charge la moitié du solde à régler (ch. 8). M. L. devait acquitter seul l'intégralité des impôts fonciers (ch. 10). Il s'engageait de plus à verser, à titre de contribution à l'entretien de chacun des enfants, une somme mensuelle de CHF 200.-, allocations familiales non comprises, à laquelle s'ajoutait le montant de la valeur locative de la maison, estimée à CHF 2'500.- par mois (ch. 14).
3. Dans la déclaration d'impôts qu'il a remplie pour l'impôt cantonal et communal 1988, M. L. a annoncé un revenu immobilier de CHF 3'974.-. Il versait des pensions et subsides d'entretien en CHF 34'800.-.
4. Selon le bordereau de taxation 1998 notifié à M. L. le 15 décembre de cette année-là, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a retenu, pour fixer le montant des impôts, une somme de CHF 7'400.- pour les pensions, subsides et entretien versés.
5. Par courrier du 27 décembre 1998, M. L. a formé une réclamation. La pension alimentaire qu'il versait n'avait été prise en compte que partiellement.
6. Un problème similaire a surgi lors de la taxation 1999, qui a aussi fait l'objet d'une réclamation le 6 mars 2000.
7. Le 16 octobre 2001, l'AFC a rejeté les réclama-

tions précitées. La mise à disposition de la maison de Divonne-les-Bains constituait une prestation d'entretien. Le bien immobilier n'était pas loué à un tiers. La prestation d'entretien correspondait au montant de la valeur locative mentionnée dans la déclaration, soit CHF 3'974.-.

8. Le 19 novembre 2001, M. L. a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) du litige. La maison de Divonne-les-Bains était occupée par son ex-épouse, soit un tiers. Il fallait dès lors considérer qu'un loyer était versé, dont le montant avait été fixé dans le cadre du jugement de divorce. L'entretien versé à son ex-épouse ascendait dès lors au montant de la valeur locative réelle du bien, soit CHF 30'000.- et non pas à la valeur locative déterminée selon l'article 18 lettre b de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), soit CHF 3'974.-.

A défaut, il y avait lieu de tenir compte de la valeur habituelle du marché pour un bien similaire, en tout état supérieure à CHF 3'974.-.

9. L'AFC s'est opposée au recours le 19 décembre 2002. Les subsides d'entretien pouvaient consister non seulement en des prestations pécuniaires, mais également en des avantages en nature, telle que la mise à disposition d'un bien immobilier. La valeur locative devait être calculée selon l'article 18 lettre b LCP.
10. La commission a rejeté le recours le 26 juin 2003 pour des motifs similaires à ceux développés par l'AFC.
11. Par acte du 4 août 2003, M. L. a recouru au Tribunal administratif, concluant principalement à ce que les bordereaux litigieux soient annulés et à ce que la valeur locative pour les années fiscales 1998 et 1999 de la maison de Divonne-les-Bains soit définie à CHF 30'000.- et non pas à CHF 3'974.-.
12. L'AFC s'est opposée au recours le 8 septembre 2003, reprenant l'argumentation précédemment développée.

#### **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. a. Plusieurs lois fiscales sur l'imposition des personnes physiques ont été adoptées à Genève en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LAID - RS 642.14). Ces lois sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (LIPP I et III à V et LITPP II). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05). Les dispositions en question demeurent cependant applicables, notamment quant à l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif (art. 6 al. 1 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - D 3 12 ; ATA F. du 21 janvier 2003 consid. 2).

b. Le présent litige est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date. Il porte sur le régime de la déduction personnelle prévue aux articles 30 alinéas 1 et 2 aLCP.

3. L'article 18 aLCP a la teneur suivante :

Sont considérés comme revenus des propriétés non agricoles :

a) le loyer obtenu de la propriété louée

b) la valeur locative, soit le loyer correspondant à l'utilisation que fait le contribuable de la propriété ou de la partie de propriété lui appartenant ou dont il a l'usufruit (...)

La question à trancher en l'espèce est de savoir si le revenu de la maison de Divonne-les-Bains appartenant à M. L. doit être déterminé selon les lettres (a) ou (b) de la disposition précitée.

4. Dans l'ATA D. du 16 octobre 1991, le Tribunal administratif a indiqué que la mise à disposition d'un

logement appartenant à un conjoint divorcé à son ex-épouse devait s'analyser comme une part de la pension alimentaire versée à cette dernière, et imposée comme telle dans la taxation de la crédit-rentière.

5. La lecture du dispositif du jugement de divorce, rappelé dans les faits du présent arrêt, indique clairement que la maison de Divonne-les-Bains est mise à disposition gratuitement par M. L. à son ex-épouse. Le chiffre 14 du dispositif indique que le montant de la valeur locative de la maison, en CHF 2'500.-, doit être ajouté à la contribution pour entretien versée par M. L. à ses enfants.
6. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'AFC a déterminé la valeur locative de l'immeuble en question en se fondant sur l'article 18 lettre a aLCP. Il y a en effet lieu de considérer que M. L. reçoit un loyer de CHF 2'500.- pour la location de sa maison en France et qu'il verse une pension de CHF 2'500.- à ses enfants, les deux montants étant compensés. Il n'utilise pas lui-même la propriété au sens de l'article 18 lettre b aLCP.
7. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation au sens des considérants.

Vu l'issue du litige, une indemnité de CHF 1'500.- sera allouée au recourant, à la charge de l'Etat de Genève. Aucun émolument ne sera perçu.

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

déclare recevable le recours interjeté le 4 août 2003 par Monsieur J.-L. L. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 2003;

**au fond :**

admet le recours;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 26 juin 2003, de même que la décision de l'administrations fiscale cantonale du ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation au sens des considérants;

alloue une indemnité de CHF 1'500.- au recourant;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat du recourant, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

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

C. Del Gaudio-Siegrist                      Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le    la greffière :

Mme N. Mega