

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/159/2012-ICCIFD

ATA/332/2014

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 13 mai 2014**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
8 avril 2013 (JTAPI/423/2013)**

---

### EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable ou le recourant) a épousé en 1988 Madame A\_\_\_\_\_, née B\_\_\_\_\_. Quatre enfants sont issus de cette union : C\_\_\_\_\_ (1988), D\_\_\_\_\_ (1990), E\_\_\_\_\_ (1997) et F\_\_\_\_\_ (2001). Les époux se sont séparés de fait en octobre 2006.
- 2) Par jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale du 22 novembre 2007, le Tribunal de première instance de Genève (ci-après : TPI) a attribué à l'épouse la jouissance exclusive du domicile conjugal (une villa, propriété du contribuable), lui a confié la garde des trois enfants mineurs (D\_\_\_\_\_, E\_\_\_\_\_ et F\_\_\_\_\_) et lui a ordonné de s'acquitter mensuellement des intérêts hypothécaires (CHF 1652,10) relatifs à la dette du foyer familial. Le contribuable a été condamné à verser à son épouse, par mois et d'avance, une contribution d'entretien de CHF 6'640.-, ce montant incluant une somme de CHF 1'400.- pour l'entretien de son fils majeur (C\_\_\_\_\_).
3. Sur appel exercé par l'épouse, la Cour de justice a confirmé ce jugement par arrêt du 18 avril 2008.
4. Le litige concerne l'imposition sur le revenu au titre de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) pour l'année 2008.
5. En 2008, la déclaration fiscale du contribuable comprenait une déduction de CHF 79'680.- au titre des contributions d'entretien. Deux charges de famille étaient indiquées pour les enfants C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_. La villa a été déclarée comme immeuble loué, avec mention de sa valeur en capital et des frais d'entretien, aucun loyer n'ayant été encaissé. La dette hypothécaire liée à l'immeuble (CHF 600'000.-) et les intérêts y afférents (CHF 22'592.-) étaient portés en déduction.
6. Le 20 janvier 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a demandé au contribuable de lui fournir les justificatifs de la pension alimentaire versée en 2008, avec la mention des montants par bénéficiaire.
7. Le contribuable a donné suite à cette demande le 20 février 2011 de la manière suivante :
  - CHF 50'407,55 : versements à son épouse par transferts bancaires ;
  - CHF 1'600.- : versements à sa fille D\_\_\_\_\_ par transferts bancaires ;
  - CHF 3'049.- : assurance-maladie de son épouse et de ses enfants pour janvier et février 2008 ;
  - CHF 493.- : facture des Services industriels de Genève (SIG) relative à la villa ;
  - CHF 1'368,90 : factures de téléphone dans la villa ;

- CHF 1'506,50 : factures de l'école fréquentée par son fils E\_\_\_\_\_.

A ces montants (CHF 58'424,95) s'ajoutaient CHF 16'800.- versés par le contribuable pour l'entretien de son fils majeur mais qui, selon lui, n'étaient pas déductibles. Un solde de CHF 4'445,10 avait été versé en main de l'office des poursuites le 22 février 2010 au titre d'arriérés pour la contribution 2008.

8. Le 5 décembre 2011, l'AFC a établi les bordereaux ICC et IFD 2008. Elle a fixé un montant de CHF 45'939.- au titre des contributions d'entretien sur la base du jugement du TPI et des justificatifs fournis par le contribuable. L'AFC a aussi admis deux demi-charges de famille pour l'ICC et deux charges entières au titre de l'IFD pour les enfants majeurs (C\_\_\_\_\_ et D\_\_\_\_\_). La valeur locative de la villa (CHF 13'097.-) constituait une forme de contribution d'entretien déductible, de même que les intérêts hypothécaires (CHF 22'592.-). Le montant dû au titre de l'ICC s'élevait à CHF 23'287.40 pour un revenu imposable de CHF 109'581.- et celui de l'IFD à CHF 3'519.15 pour un revenu imposable de CHF 104'300.-.
9. Le contribuable a formé une réclamation contre ces bordereaux le 9 décembre 2011. La pension alimentaire de CHF 79'680.- avait été fixée par jugement du TPI. En 2008, il avait versé CHF 58'424.- à son épouse. La différence (CHF 21'256.-) correspondait à un retard de paiement, celui-ci ayant été effectué en 2010. Si l'AFC refusait de porter ce paiement en déduction pour 2008, elle devait l'accepter en 2010.
10. L'AFC a rejeté la réclamation le 22 décembre 2011. La pension alimentaire versée en 2008 était déductible sur la base des justificatifs fournis. Le paiement d'arriérés était considéré comme un remboursement de dettes et ne pouvait être déduit.
11. Le 16 janvier 2012, le contribuable a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en reprenant les motifs énoncés dans sa réclamation.
12. Dans sa réponse du 20 avril 2012, l'AFC a conclu à ce qu'il lui soit donné acte qu'elle admettait au titre des contributions d'entretien un montant de CHF 53'955,95, ainsi que le montant de la valeur locative de la villa laissée à la disposition de l'épouse du contribuable. Le TAPI devait en revanche procéder à une réforme de la taxation pour tenir compte du fait que le recourant disposait d'une créance en paiement des intérêts hypothécaires à l'encontre de son épouse.

Les contributions versées pour l'entretien des enfants majeurs n'étant pas déductibles, la contribution maximale admissible pour 2008 se montait à CHF 54'480.-. L'examen des justificatifs que le recourant désignait comme contribution d'entretien révélait que certains éléments n'étaient pas déductibles :

- CHF 4'469.- versés en 2008 pour la contribution d'entretien 2009, selon l'indication inscrite par le recourant sur le justificatif y relatif ;

- CHF 3'049.- déduits du salaire du contribuable pour l'assurance-maladie de sa famille pour janvier et février 2008 ;
- CHF 1'600.- versés directement à sa fille ;
- CHF 493.- pour la facture SIG concernant la villa ;
- CHF 1'368,90 pour diverses factures de téléphone ;
- CHF 1'506,50 pour l'écolage de son fils E\_\_\_\_\_.

En résumé, le contribuable avait établi s'être acquitté d'un montant de CHF 53'955,95 pour l'entretien de sa famille en 2008. Le montant de CHF 4'445,10 versé en 2010 pour des arriérés 2008 n'était pas déductible en raison des principes d'étanchéité et de périodicité des exercices fiscaux.

Il se justifiait d'admettre en déduction des revenus du contribuable un montant équivalent au montant de la valeur locative du bien immobilier, compte tenu de la mise à disposition du domicile conjugal à son épouse. Le contribuable était le débiteur des intérêts hypothécaires de CHF 22'592.- liés à cet immeuble, pour lesquels il avait bénéficié d'une déduction équivalente. Néanmoins, comme le jugement du TPI ordonnait à l'épouse, à qui la jouissance de l'immeuble avait été accordée, d'assumer mensuellement le montant de la dette hypothécaire, le contribuable disposait à son égard d'une créance de CHF 19'825,20 (CHF 1'652,10 x 12 mois), laquelle aurait dû faire l'objet d'une reprise au titre d'élément du revenu imposable.

13. Le recourant a répliqué le 7 juillet 2012. Son épouse ne lui avait jamais rien versé pour le paiement de la dette hypothécaire et il n'avait pas l'intention d'entreprendre des démarches en vue de recouvrer cette créance. Chaque mois, il payait CHF 6'640.- pour l'entretien de son épouse et de ses enfants mineurs. Il avait versé à son fils C\_\_\_\_\_ une contribution distincte, son épouse conservant la totalité du montant précité. Il n'avait pas sollicité de déduction pour cette prestation, sachant qu'elle n'était pas déductible. Il en allait de même pour sa fille depuis que celle-ci était devenue majeure. L'AFC ne pouvait pas retenir que la part de la contribution d'entretien totale revenant à D\_\_\_\_\_ s'élevait à CHF 1'400.- mais devait retenir le montant fixé par le TPI lorsque l'enfant était mineure.

L'AFC aurait aussi dû admettre en déduction les arriérés de CHF 17'165,10 que le TPI lui avait ordonné de verser à son épouse par un jugement du 25 février 2009. Enfin, comme le versement de CHF 4'469.- concernait bien l'année 2008, le commentaire inscrit sur le justificatif n'était pas déterminant.

14. L'AFC a dupliqué le 8 août 2012 et persisté dans les termes de sa réponse.
15. Le 28 février 2013, le TAPI a informé le recourant qu'il envisageait de réformer la taxation 2008 au détriment de celui-ci en intégrant au revenu imposable la créance dont il bénéficiait à l'égard de son épouse en 2008 et l'a invité à se prononcer sur ce point.

16. Le recourant a maintenu son recours le 8 mars 2013.
17. Par jugement du 8 avril 2013 notifié le 17 suivant, le TAPI a admis partiellement le recours s'agissant des contributions d'entretien. Il a ordonné la *reformatio in peius* des taxations contestées et renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelles décisions.

Le recourant avait droit à une déduction de CHF 54'480.- à titre des contributions d'entretien pour 2008. Le surplus versé à sa famille, soit CHF 3'944,95 (CHF 58'424,95 – CHF 54'480.-), relevait de dépenses non déductibles.

Le TPI avait condamné l'épouse du contribuable à participer au remboursement de la dette hypothécaire de ce dernier à raison de CHF 1'652,10 par mois. Cette participation correspondait au montant du loyer que l'épouse devait prendre à sa charge. Ces remboursements auraient diminué d'autant la dette du contribuable envers sa banque et le passif de sa fortune. Ils constituaient un revenu imposable et la reprise était justifiée.

18. Le 6 mai 2013, le recourant a saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et conclu sous suite de frais et dépens à l'annulation du jugement du TAPI du 8 avril 2013.

Un montant de CHF 58'424.- devait être retranché de son revenu au titre de contribution d'entretien. La somme de CHF 6'640.- par mois était versée au seul conjoint sur la base du jugement de mesures protectrices de l'union conjugale et devait par conséquent être intégralement déduite, indépendamment de l'accès de deux des enfants à la majorité. Il n'appartenait pas à l'AFC de réinterpréter un jugement civil entré en force. Or, le versement de CHF 6'640.- était prévu pour une durée indéterminée. Le TAPI avait erré en arrêtant le montant non déductible pour l'entretien de D\_\_\_\_\_ à CHF 1'400.-, soit au même montant que celui concernant son fils majeur. L'octroi d'une contribution d'entretien en faveur d'un enfant ayant atteint l'âge de la majorité relevait d'une nouvelle obligation, différente et séparée de l'entretien d'enfants mineurs, mais bien fondée sur le droit de la famille. L'approche suivie par l'AFC dans la détermination du montant lié à l'entretien de C\_\_\_\_\_ et de D\_\_\_\_\_ procédait d'une simplification insoutenable.

La réforme de la taxation au détriment de recourant n'était pas justifiée. Mêlant les concepts de dette et d'intérêt de dette, le jugement du TAPI procédait d'une confusion et avait conclu à tort à la présence d'une créance du recourant à l'égard de son épouse. Le montant de la reprise paraissait incompréhensible et conduisait à taxer à la fois la valeur locative et le loyer du même bien immobilier. En outre, le fait que l'épouse du recourant soit susceptible d'être condamnée par le TPI à payer le montant précité « en tant que de besoin » témoignait du caractère aléatoire du recouvrement de la créance en cause. Le jugement du TPI n'ayant pu

entrer en force avant sa confirmation en appel, le 18 avril 2008, le montant de la reprise ne pouvait être exigible au début de l'année fiscale 2008.

Le recourant a également indiqué qu'il avait sollicité de l'AFC le 8 mars 2013 la prise en compte d'une nouvelle déduction relative aux frais d'acquisition du revenu, fondée sur une modification de jurisprudence survenue le 21 août 2012.

19. Invitée à se prononcer le 7 mai 2013, l'administration fédérale des contributions n'a pas donné suite.
20. Le TAPI a déposé son dossier le 21 mai 2013 sans formuler d'observations.
21. L'AFC a conclu le 10 juin 2013 au rejet du recours. La participation financière d'un contribuable à l'entretien de ses enfants majeurs poursuivant une formation devait être examinée sous l'angle des charges de famille et ne pouvait donner lieu à déduction. En l'espèce, le jugement du TPI sur mesures protectrices de l'union conjugale avait condamné le recourant à verser à son épouse une somme de CHF 6'640.- par mois à titre de contribution à l'entretien de sa famille. Ce montant incluait une somme de CHF 1'400.- à titre de l'entretien de son fils déjà majeur. Sa fille étant devenue majeure en 2008, la part de son entretien visée par le jugement précité ne pouvait plus être déduite. Le TAPI avait correctement appliqué la loi en retenant un montant d'entretien non déductible identique pour les deux enfants majeurs. Le recourant avait par ailleurs bénéficié de déductions pour demi-charge de famille au titre de l'ICC et pour charge entière selon l'IFD.

La réforme de la taxation au détriment du recourant était justifiée. Le jugement du TPI ordonnait à l'épouse du contribuable de payer mensuellement CHF 1'652,10 au titre de montant de la dette hypothécaire du logement dont la jouissance exclusive lui avait été accordée. Dès lors que le recourant, propriétaire du bien immobilier, était le débiteur exclusif de la dette et des intérêts y relatifs, il disposait d'une prétention ferme à l'encontre de son épouse à même de diminuer le passif de sa fortune. Ce montant constituait un revenu imposable, indépendamment du fait que son bénéficiaire ait renoncé à entreprendre son recouvrement.

L'annonce d'une nouvelle déduction au titre de frais d'acquisition du revenu sortait du cadre du litige, faute d'avoir été évoquée antérieurement.

22. Sur quoi, 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 est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 -

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. a. Selon l'art. 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition interdit de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.
- b. Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, l'autorité de recours ne saurait examiner les prétentions qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction. Par conséquent, le recourant qui demande la réforme de la décision attaquée devant l'autorité de recours ne peut en principe pas présenter de conclusions nouvelles ou plus amples, c'est-à-dire des conclusions qu'il n'a pas formulées ni motivées durant les phases antérieures de la procédure (ATA/145/2013 du 5 mars 2013 consid. 6 ; ATA/771/2012 du 13 novembre 2012 consid. 5c ; ATA/168/2008 du 8 avril 2008 consid. 2 ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390/391).
- c. Le recourant a indiqué avoir sollicité le 8 mars 2013 de l'AFC la prise en compte d'une nouvelle déduction relative aux faits d'acquisition du revenu. Cet élément n'a pas été évoqué au cours de la procédure qui s'est déroulée devant le TAPI. Faute d'avoir donné lieu à une prise de conclusions de la part du recourant, elle sort du cadre du litige. Il ne sera par conséquent pas statué à son sujet, conformément aux principes précités.
3. a. La loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2010. A teneur de son art. 69, elle abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques. Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, laquelle est dépourvue d'effet rétroactif (ATA/396/2013 du 25 juin 2013 consid. 8 ; ATA/473/2012 du 31 juillet 2012 consid. 5c ; ATA/99/2010 du 16 février 2010 consid. 2b).
- b. Le litige concernant l'ICC 2008 doit ainsi être examiné à l'aune du régime juridique mis en place par la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (LIPP-V).
4. a. Le recourant critique la réduction de la déduction relative à la contribution d'entretien de ses deux enfants majeurs. L'obtention de la majorité serait selon lui

---

sans pertinence sur la déductibilité fiscale des sommes qu'il verse à son épouse en application du jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale.

b. A teneur de l'art. 33 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), sont déduits du revenu la pension alimentaire versée 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.

L'art. 1 LIPP-V prévoit que le revenu net se calcule en défalquant des revenus bruts les déductions générales et les frais prévus par la loi, notamment les contributions d'entretien versées par le contribuable séparé à l'autre pour les enfants sur lesquels ce dernier a l'autorité parentale. A teneur de l'art. 5 LIPP-V, sont déduits du revenu la pension alimentaire versée 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 des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille. Cette disposition a une teneur similaire à celle de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (ATA/95/2012 du 21 février 2012 consid. 4b ; ATA/37/2011 du 25 janvier 2011 consid. 8). Les mêmes principes sont par conséquent applicables à l'IFD et à l'ICC.

5. a. Les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien au sens des dispositions précitées comprennent notamment l'obligation d'entretien qui va au-delà de la majorité de l'enfant pour lui permettre d'achever sa formation, la dette alimentaire des art. 328 et 329 du Code civil du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), de même que les montants dus sur la base de l'art. 133 al. 1 deuxième phrase CC, qui habilite le juge du divorce à maintenir la contribution d'entretien due à l'enfant confié à l'autre époux au-delà de l'âge de la majorité. Dès lors qu'elles ne sont pas imposables, ces prestations ne sont pas déductibles par celui qui les paie (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> éd. 2012, p. 165 n° 251).

b. Le recourant a conclu à une déduction fiscale de CHF 79'680.- au titre de l'entretien de sa famille pour 2008. Comme l'a relevé le TAPI, il pouvait déduire les montants encourus jusqu'à l'âge de la majorité de ses enfants, conformément au texte clair des art. 33 al. 1 let. c LIFD et 5 LIPP-V. Ces dispositions excluent en effet toute déduction pour les montants versés en application d'une obligation au-delà de l'âge de la majorité puisqu'ils ne sont pas imposables chez les bénéficiaires.

Le montant déductible ascende ainsi à CHF 54'480.-, après imputation sur le montant de CHF 79'680.- des sommes versées par le recourant à ses deux enfants majeurs, soit CHF 1'400.- par mois pour son fils (soit CHF 16'800.- sur l'année), plus CHF 1'400.- par mois pour sa fille après que celle-ci a atteint l'âge de la majorité, le 1<sup>er</sup> juin 2008 (soit CHF 8'400.- pour six mois). Comme l'a

exposé le TAPI, aucune raison ne justifie de retenir des montants différents sous l'angle fiscal selon l'un ou l'autre des enfants majeurs.

c. En affirmant que les sommes dues au titre de contribution d'entretien de sa famille sont versées à son épouse et qu'elles doivent être déduites à ce titre, le recourant se méprend sur la signification du jugement du TPI du 22 novembre 2007. Ce jugement règle en effet les mesures protectrices de l'union conjugale à travers l'obligation d'entretien qu'assume légalement le recourant à l'égard de sa famille. Le fait que les sommes en cause sont versées à son épouse ne saurait aucunement signifier que cette dernière est la bénéficiaire exclusive des montants en cause, mais bien qu'il lui appartient de l'affecter à son entretien et à celui des enfants à l'égard desquels elle assume l'autorité parentale.

6. a. En sus de la déduction accordée pour l'entretien de sa fille jusqu'au mois de juin 2008, le recourant a bénéficié d'une demi-charge de famille ICC en application de l'art. 14 al. 3 LIPP-V et d'une charge complète IFD sur la base de l'art. 213 al. 1 let. b LIFD. Le même régime a été appliqué à son fils majeur.

b. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition (ATA/131/2008 du 18 mars 2008 consid. 6 ; ATA/411/2007 du 28 août 2007 consid. 3 ; ATF 118 Ia 1). Admettre la déduction du revenu d'un contribuable séparé des frais d'entretien d'un enfant au-delà de l'âge de la majorité en sus des charges de famille déjà déductibles constituerait une inégalité de traitement. La prise en compte de charges de famille a en effet précisé pour but de compenser la non-déductibilité du montant de la contribution d'entretien en vue d'adapter de manière schématique la charge d'impôt à la situation personnelle et économique particulière de chaque catégorie de contribuable, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive (ATA/37/2011 précité, consid. 17 et 19 et les autres références citées, confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_200/2011 du 14 novembre 2011).

C'est par conséquent à bon droit que le recourant a bénéficié d'une déduction de CHF 54'480.- au titre des contributions d'entretien versées à sa famille pour 2008. Le surplus dont il revendique la déduction, soit CHF 3'944,95, relève de dépenses d'entretien qui ne sont pas déductibles.

7. a. S'agissant de la reprise à laquelle a procédé le TAPI au titre de la créance que le recourant détient à l'encontre de son épouse, les art. 16 LIFD et 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (LIPP-IV) prévoient que l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature, et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions.

Tout revenu que la loi n'exclut pas expressément de son champ d'application est considéré comme faisant partie du revenu imposable. Celui-ci

comprend l'ensemble des revenus du contribuable, quelle qu'en soit leur nature ou leur forme. L'impôt frappe ainsi le revenu global (ATA/470/2012 du 31 juillet 2012 consid. 5a ; ATA/110/2009 du 3 mars 2009 consid. 3 et les références citées).

b. Il résulte de ce qui précède que le droit positif suisse a généralement adopté la théorie de l'accroissement de la fortune nette, c'est-à-dire une conception extensive de la notion de revenu, ce dernier étant défini comme l'ensemble des biens économiques qui entrent dans le patrimoine d'un contribuable pendant une période donnée et dont il peut disposer pour satisfaire ses besoins, sans diminuer le patrimoine qu'il possédait au début de la période (RDAF 1993 p. 28 ; Jean-Marc RIVIER, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1990, p. 44, n° 9.4.2).

Le revenu imposable peut revêtir la forme d'un abandon de créance, en ce sens que la diminution du passif du contribuable peut constituer un élément imposable si elle provient d'une remise de dette (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 consid. 7 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 45 n. 9.5.4). Un revenu est par ailleurs considéré comme réalisé d'après les principes généraux du droit fiscal lorsque le contribuable peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à obtenir un bien ou une prestation (ATA/271/2008 du 27 mai 2008 consid. 6a).

c. Selon la jurisprudence, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATA/473/2012 du 31 juillet 2012 consid. 5d ; ATA/167/2012 précité, consid. 8 ; ATA/95/2012 précité, consid. 5a ; ATF 92 I 253 consid. 2 pp. 256-257).

8. a. Conformément à l'art. 50 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), le TAPI dispose dans la procédure de recours des mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation. Sur la base de l'art. 51 al. 1 LPFisc, cette instance peut, après instruction du recours, à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

L'art. 51 al. 1 LPFisc déroge, dans le domaine du droit fiscal, à la réglementation du pouvoir de décision des juridictions administratives qu'énonce de manière générale l'art. 69 al. 1 LPA et permet d'aller au-delà des conclusions des parties, le cas échéant au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (ATA/99/2010 du 16 février 2010 consid. 13d ; 2 ; ATA/682/2004 du 31 août 2004 consid. 7b ; Benoît BOVAY, op. cit., p. 423 et 431).

b. En l'espèce, le recourant ne remet pas en cause, à bon droit, le déroulement de la procédure qui a conduit le TAPI à modifier la taxation à son détriment. Il fait toutefois valoir que la reprise de CHF 19'825,20 n'est pas justifiée.

Les éléments de fait présents au dossier révèlent qu'un montant de CHF 1'652,10 a été mis par le TPI à la charge de l'épouse du contribuable au titre de contribution au paiement de la dette hypothécaire afférente au domicile dont elle s'est vu accorder la jouissance exclusive, mais dont le recourant est le propriétaire. En tant que de besoin, le jugement précité condamne l'épouse du contribuable au règlement de cette somme.

c. Contrairement à ce que soutient le recourant, la mention de la condamnation éventuelle contenue dans le dispositif du jugement civil ne signifie nullement que le paiement présente un caractère aléatoire ou optionnel, mais uniquement que, dans l'hypothèse où son épouse ne se conformerait pas au jugement, elle pourrait être condamnée au paiement de la somme en cause.

Le bien immobilier étant la propriété du recourant, c'est à lui qu'incombe, conformément aux pièces figurant dans le dossier, le paiement de la dette hypothécaire et des intérêts que celle-ci génère. Comme l'ont relevé tant le TAPI que l'AFC, le jugement exécutoire sur mesures protectrices de l'union conjugale prononcé par le TPI permet à l'époux créancier de requérir du juge la mainlevée de l'éventuelle opposition exercée contre une requête en exécution.

d. Il est par conséquent conforme à la loi de retenir que le recourant est titulaire d'une créance à l'encontre de son épouse. Le fait qu'il recouvre cette créance ou non, tout comme l'état de sa fortune propre, est dépourvu de pertinence sous l'angle de la qualification juridique de la créance dont il est bénéficiaire, laquelle fait partie intégrante de son revenu imposable au sens des art. 16 LIFD et 1 LIPP-IV. Le fait que le montant résultant du jugement du TPI du 22 novembre 2007 ait été confirmé en appel l'année suivante n'a pas, contrairement à ce que soutient le recourant, pour effet de reporter son exigibilité. C'est donc à bon droit que le TAPI a intégré la somme en cause au revenu imposable du recourant.

e. Les autres arguments que le recourant développe pêle-mêle pour relativiser la portée de ses obligations fiscales ou contester la réforme de sa taxation sont dépourvus de toute pertinence et doivent être rejetés.

9. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

10. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours formé le 6 mai 2013 par Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 8 avril 2013 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 750.- à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ ;

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

dit que, conformément aux art. 82 ss LTF, 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

communiqué le présent arrêt à Monsieur A\_\_\_\_\_, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions,

Siégeants : M. Verniory, président, M. Dumartheray, juge, M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.- M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

le greffier :