

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1837/2008-ICCIFD

ATA/95/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 21 février 2012

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Monsieur D_____

représenté par Me Antoine Berthoud, avocat

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 14 septembre 2010 dans la cause A/1837/2008 ICC

EN FAIT

1. Monsieur D_____ et Mme F_____ ont contracté mariage le _____ 1998 à Genève. Ils ont deux enfants, nés respectivement le _____ 1992 et le _____ 1995.
2. Suite à la séparation du couple, par jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale du 13 décembre 2005, le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a donné acte à M. D_____ de son engagement de verser à son épouse, par mois et d'avance, allocations familiales non comprises, une somme de CHF 3'000.- à titre de contribution à l'entretien de sa famille. Devait venir en déduction de cette somme toute indemnité chômage ou tout revenu que percevrait dans le futur Mme F_____, à l'exclusion de la conciergerie.
3. Au mois de septembre 2006, les époux ont conclu une convention de divorce. Dès le 1^{er} octobre 2006, M. D_____ s'engageait à verser à titre de contribution à l'entretien des deux enfants du couple, par mois et d'avance, allocations familiales non comprises, une somme de CHF 750.- par enfant jusqu'à l'âge de quinze ans, puis de CHF 800.- par enfant de l'âge de 15 à 18 ans voire jusqu'à 25 ans maximum en cas d'études sérieuses et régulières accomplies ou de formation équivalente. Mme F_____ renonçait pour le surplus à recevoir la contribution à l'entretien de la famille de CHF 3'000.- prévue dans le jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale précité, les contributions d'entretien pour les enfants s'y substituant. Elle renonçait enfin à toute contribution à son propre entretien.
4. Par jugement du 21 mai 2007, le TPI a prononcé le divorce des époux D_____ et ratifié la convention de divorce.
5. Dans sa déclaration fiscale 2006, M. D_____ a déclaré avoir versé des contributions d'entretien à hauteur de CHF 36'300.-.
6. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a expédié à M. D_____ un bordereau de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2006 daté du 23 juillet 2007, d'un montant de CHF 8'628,05, sur la base d'un revenu annuel imposable de CHF 52'916.- et d'une fortune imposable nulle. Elle lui a également expédié, par un bordereau de taxation également daté du 23 juillet 2007, l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006, d'un montant de CHF 605,25 calculé sur la base d'un revenu annuel imposable de CHF 53'959.-. Ce faisant, l'AFC a admis une déduction de CHF 22'700.- au titre de contributions d'entretien versées.

7. Le 27 septembre 2007, M. D_____ a adressé un courrier à l'AFC afin de lui indiquer n'avoir pas reçu de bordereaux de taxation en juillet 2007.
8. Le 8 octobre 2007, l'AFC lui a remis des copies des bordereaux de taxation ICC et IFD 2006.
9. Le même jour, M. D_____ a élevé une réclamation à leur encontre. Il ne les avait pas reçu en juillet 2007, mais le jour même. Sa réclamation était dès lors déposée en temps utile. Le montant admis par l'AFC au titre de déduction des contributions d'entretien versées, de CHF 22'700.- ne correspondait pas à la réalité. En 2006, il avait versé des contributions d'entretien pour un montant total, allocations familiales comprises, de CHF 36'300.-, soit CHF 3'000.- par mois de janvier à septembre puis, conformément à la convention de divorce du mois de septembre 2006, CHF 1'500.- par mois.

Les contributions d'entretien versées en 2006 se présentaient dès lors comme suit :

| | |
|---------------------------------------|----------------------------|
| - janvier à septembre (9 x 3'000.-) | CHF 27'000.- |
| - octobre à décembre (3 x 1'500.-) | CHF 4'500.- |
| - allocations familiales (12 x 400.-) | CHF 4'800.- |
| Total | CHF <u>36'300.-</u> |

M. D_____ demandait dès lors la rectification de la taxation sur cette base.

10. Le 4 mars 2008, donnant suite à une demande de renseignements de l'AFC, M. D_____ a réduit à CHF 31'900.- le montant de la déduction requise au titre des contributions d'entretien versées durant l'année 2006. Son épouse avait perçu des indemnités de chômage pendant les mois de janvier à juillet 2006. Selon le jugement sur mesures protectrices du 13 décembre 2005, celles-ci devaient venir en déduction de la contribution à l'entretien de la famille en CHF 3'000.- due jusqu'à fin septembre 2006. Il n'avait eu connaissance de ce fait qu'au mois d'août 2006, raison pour laquelle il n'avait pas versé de contribution d'entretien ce mois-là et payé un montant partiel en septembre. La convention de divorce avait ensuite été conclue qui prenait effet dès le 1^{er} octobre 2006.

M. D_____ a récapitulé comme suit les montants des contributions d'entretien dues et versées en 2006 :

| | Dû | Date | Montant | |
|--|-----------|-------------|----------------|--|
|--|-----------|-------------|----------------|--|

| | | | | |
|--------------|---------------------|------------|---------------------|-------------|
| Janvier | CHF 3'400.- | 23.12.2005 | CHF 3'400.- | |
| Février | CHF 3'400.- | 02.02.2006 | CHF 3'400.- | |
| Mars | CHF 3'400.- | | CHF 1'900.- | contre reçu |
| Mars | | | CHF 1'500.- | en espèces |
| Avril | CHF 3'400.- | 30.03.2006 | CHF 3'400.- | |
| Mai | CHF 3'400.- | 01.05.2006 | CHF 3'400.- | |
| Juin | CHF 3'400.- | 30.05.2006 | CHF 3'400.- | |
| Juillet | CHF 3'400.- | 30.06.2006 | CHF 3'400.- | |
| Août | CHF 3'400.- | | | |
| Septembre | CHF 3'400.- | 28.08.2006 | CHF 2'400.- | en espèces |
| Octobre | CHF 1'900.- | 27.09.2006 | CHF 1'900.- | |
| Novembre | CHF 1'900.- | 01.11.2006 | CHF 1'900.- | |
| Décembre | CHF 1'900.- | | CHF 1'900.- | en espèces |
| Total | CHF 36'300.- | | CHF 31'900.- | |

M. D_____ a produit des justificatifs, sous la forme d'extraits de son compte bancaire ou d'un reçu signé de la main de son ex-épouse, pour tous les versements, à l'exception de ceux faits en mars 2006 à hauteur de CHF 1'500.-, en septembre 2006 à hauteur de CHF 2'400.-, et en décembre 2006 à hauteur de CHF 1'900.- qui avaient été effectués en espèces.

11. Le 16 avril 2008, bien que les réclamations n'aient pas été déposées dans les délais légaux, tenant à titre exceptionnel compte des motifs invoqués, l'AFC a remis à M. D_____ des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2006. Elle admettait une déduction au titre des contributions d'entretien de CHF 24'600.- en lieu et place de CHF 22'700.- qui se calculait comme suit :

| | |
|-----------|-------------|
| - janvier | CHF 3'400.- |
| - février | CHF 3'400.- |
| - mars | CHF 1'900.- |
| - avril | CHF 2'420.- |

| | |
|--------------|----------------------------|
| - mai | CHF 2'420.- |
| - juin | CHF 2'420.- |
| - juillet | CHF 2'420.- |
| - août | CHF 2'420.- |
| - septembre | |
| - octobre | CHF 1'900.- |
| - novembre | CHF 1'900.- |
| - décembre | |
| Total | <u>CHF 24'600.-</u> |

La convention du mois de septembre 2006 mentionnait que la pension devait se monter à CHF 2'200.- dès avril 2006. Le jugement de divorce avait ratifié cet accord. Les versements en espèces que M. D_____ alléguait avoir effectués en faveur de son ex-épouse à hauteur de CHF 5'800.- ne pouvaient être admis en déduction car il n'avait pas fourni de pièces justificatives. La somme de CHF 1'500.- correspondait à un arriéré de pension alimentaire, soit au remboursement d'une dette et ne pouvait dès lors pas être déduite.

12. Le 16 avril 2008, l'AFC a notifié à M. D_____ un bordereau rectificatif ICC 2006 d'un montant de CHF 8'150,95 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 50'997.- et d'une fortune imposable nulle. Elle lui a également notifié un bordereau rectificatif IFD 2006 d'un montant de CHF 548,85 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 52'059.-.
13. Par acte du 19 mai 2008, M. D_____ a recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions de l'AFC du 16 avril 2008 concernant l'ICC et l'IFD 2006. A titre préalable, il a conclu à ce que l'AFC soit invitée à lui communiquer le montant des contributions déclarées en 2006 par son ex-épouse et taxées pour la même période. Au fond, il invitait la commission à dire que la contribution d'entretien déductible de ses revenus pour l'année 2006 s'élevait à CHF 31'900.-, avec suite de dépens.

La somme de CHF 1'500.- versée en mars ne constituait pas un arriéré de contribution d'entretien, mais un solde de contribution dû en mars 2006. Le versement de CHF 2'400.- fait le 28 août 2006 en espèces avait immédiatement été précédé d'un retrait sur son compte. Il en allait de même pour le troisième

versement en espèces de CHF 1'900.- effectué en décembre 2006. Malgré l'absence de reçu signé par son ex-épouse, ces versements, effectués à titre de contribution d'entretien, étaient déductibles. Pour le surplus, entre avril et août 2006, il avait réglé des contributions d'entretien, par virements bancaires, à hauteur de CHF 13'600.- et non CHF 12'100.-.

14. Le 7 janvier 2009, l'AFC a répondu au recours de M. D_____. Les trois versements en espèces pour un total de CHF 5'800.- n'avaient pas été prouvés par M. D_____ alors que le fardeau de la preuve des éléments réduisant ou éteignant son obligation fiscale lui incombait. Dans ces conditions, seul un montant de CHF 26'100.- (au lieu de CHF 24'600.- admis sur réclamation par l'AFC), pouvait être admis comme déduction, soit l'entier des versements effectués par M. D_____ à titre de contribution d'entretien prouvés par des extraits de son compte bancaire ou le reçu signé par son ex-épouse, à l'exclusion des versements effectués en espèces.
15. Par lettre du 24 février 2009, M. D_____ a constaté que l'AFC n'avait pas communiqué les montants de contributions d'entretien déclarés par son ex-épouse et taxés en 2006, alors qu'il avait pris une conclusion préalable en ce sens. Il ne serait en mesure de se déterminer sur le maintien ou le retrait de son recours qu'après avoir pris connaissance de la réponse de l'AFC sur cette question.
16. Le 2 mars 2009, l'AFC a dupliqué. La loi ne posait pas, comme condition à la déduction d'une contribution d'entretien, qu'elle ait été déclarée par son bénéficiaire.
17. Le 14 janvier 2010, M. D_____ a persisté à demander que le dossier de taxation de son ex-épouse soit communiqué à la commission pour qu'elle puisse contrôler les montants déclarés et taxés en 2006.
18. Le 16 février 2010, l'AFC a persisté dans ses conclusions.
19. Le 22 février 2010, la commission a invité l'AFC à lui transmettre les bordereaux et avis de taxation ICC et IFD 2006 de l'ex-épouse de M. D_____ et à lui faire savoir s'ils étaient entrés en force ou avaient fait l'objet d'une réclamation.
20. Le 19 mars 2010, sans réponse à sa demande de renseignements, la commission a réitéré sa requête.
21. Le 24 mars 2010, l'AFC a persisté dans les termes et conclusions de ses précédentes écritures. Le fardeau de la preuve incombait à M. D_____ et la loi ne posait nullement comme condition à la déduction de la pension le fait qu'elle ait été déclarée par son bénéficiaire. Elle refusait dès lors de produire les pièces sollicitées.

22. Le 15 avril 2010, la commission a interpellé l'ex-épouse de M. D _____ afin qu'elle lui communique les montants reçus en 2006 à titre de contribution d'entretien, les dates de leurs paiements et ses bordereaux et avis de taxation ICC et IFD 2006. Elle ne transmettrait pas ces documents couverts par le secret fiscal à son ex-époux.
23. Le 27 juillet 2010, la commission a invité l'AFC à lui transmettre une attestation mentionnant le montant des contributions d'entretien déclarées en 2006 par l'ex-épouse de M. D _____.
24. Le 9 août 2010, l'AFC a répondu que l'avis de taxation 2006 produit par l'ex-épouse de M. D _____ en réponse à la demande de la commission du 15 avril 2010 détaillait les différents postes de sa taxation dont celui « pensions alimentaires reçues ». L'AFC n'avait pas d'autre attestation à produire.
25. Le 16 août 2010, ayant reçu copie de la lettre de l'AFC du 9 août 2010, M. D _____ a constaté que l'avis de taxation 2006 de l'ex-épouse aurait été communiqué à la commission. Il demandait que son contenu essentiel lui soit communiqué, c'est-à-dire le montant de la contribution d'entretien taxé en tant que revenu.
26. Le 19 août 2010, la commission a indiqué que, contrairement à ce qui ressortait de la lettre de l'AFC du 9 août 2010, l'ex-épouse de M. D _____ ne lui avait pas transmis ses bordereaux et avis de taxation 2006. Elle n'avait dès lors ni document, ni information à lui communiquer.
27. Le 23 août 2010, M. D _____ a invité dans ces conditions la commission à déclarer irrecevables les conclusions de l'AFC.
28. Par décision du 14 septembre 2010, la commission a joint les recours objets des causes A/1837/2008-ICC et A/1838/2008-IFD sous la procédure A/1837/2008-ICC. Elle les a admis et a renvoyé le dossier à l'AFC dans le sens des considérants.

Le contribuable n'avait pas établi avoir versé à son ex-épouse l'intégralité de la contribution d'entretien qu'il avait déclarée. En particulier, il n'avait pas rapporté la preuve qu'il lui aurait versé CHF 1'500.- représentant le reliquat de pension alimentaire du mois de mars 2006, CHF 2'400.- à titre de pension alimentaire pour le mois de septembre 2006 et CHF 1'900.- pour le mois de décembre 2006, soit un total de CHF 5'800.-. Les retraits d'argent qu'il avait effectués ne prouvaient pas que les sommes retirées avaient effectivement été versées à son ex-femme. Dès lors, par application analogique de l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) relatif à la répartition du fardeau de la preuve, M. D _____ avait échoué à prouver avoir effectivement versé les sommes dont il demandait la déduction.

Malgré les demandes de renseignements adressés au fisc et à l'ex-femme du recourant, la commission ne disposait pas des bordereaux et avis de taxation 2006 de celle-ci, ni ne connaissait la totalité des montants reçus par elle à titre de pension alimentaire. Pour justifier ses refus de donner suite aux demandes de renseignements que la commission lui avait adressées, l'AFC semblait se retrancher derrière le secret fiscal. Un tel secret ne pouvait être invoqué pour refuser la transmission d'une pièce à la commission car celle-ci était un tribunal compétent en matière fiscale. Dans sa dernière demande de renseignements, la commission avait au demeurant sollicité de l'AFC une simple attestation du montant déclaré par l'ex-épouse du contribuable, et non le bordereau et l'avis de taxation.

Vu le refus de l'AFC de produire les pièces qui lui avaient été demandées, ses conclusions du 7 janvier 2009 refusant la déduction de CHF 5'800.- étaient irrecevables. Les déductions demandées de CHF 1'500.-, de CHF 1'400.- et CHF 1'900.- constituaient des montants vraisemblables au regard des sommes payées durant les autres mois et du jugement du 13 décembre 2005. La somme de CHF 5'800.- devait dès lors être admise à titre de déduction pour l'ICC et l'IFD.

29. Le 19 octobre 2010, l'AFC a saisi le Tribunal administratif devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre la décision de la commission du 14 septembre 2010. Celle-ci devait être annulée et sa décision du 16 avril 2008 et les rectifications mentionnées dans sa réponse du 7 janvier 2009 confirmées.

L'ex-épouse du contribuable avait répondu à la demande de renseignements de la commission du 15 avril 2010. Elle avait cependant adressé son courrier de réponse à l'AFC uniquement. Celle-ci avait considéré qu'il s'agissait d'une copie à son intention, raison pour laquelle elle n'avait pas transmis les documents reçus à la commission. Dans la mesure où il ressortait de la décision attaquée que les documents transmis par l'ex-épouse n'avaient pas été remis à celle-ci, l'AFC les produisait en annexe à son recours. Ces documents étaient produits sous pièce n° 22 avec la précision qu'il s'agissait de pièces couvertes par le secret fiscal devant rester en main du tribunal, s'agissant du relevé annuel 2006 du compte Postfinance de l'ex-épouse, non caviardé, et de son avis de taxation. Il ne pouvait être tiré du relevé de compte Postfinance, pas plus que de son avis de taxation IFD 2006, que le contribuable aurait versé à son ex-épouse, outre CHF 26'100.- de contributions alimentaires admises par l'AFC, un montant supplémentaire en espèces de CHF 5'800.-. La commission avait admis de manière arbitraire la déduction sollicitée en s'appuyant sur le caractère vraisemblable de celle-ci. Ce faisant elle avait gravement violé la jurisprudence constante du Tribunal fédéral en matière de répartition du fardeau de la preuve prévalant en matière fiscale, selon lequel il incombe à celui qui a fait valoir

l'existence d'un fait de nature à éteindre ou diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve. De même, la commission n'aurait pas dû déclarer irrecevables ses conclusions. Si, par hypothèse, elle était légitimée à écarter son mémoire de réponse en raison d'un prétendu défaut de collaboration, cela ne justifiait pas d'admettre le recours de M. D_____ au mépris des règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Celui-ci n'avait pas rapporté la preuve du versement de la contribution d'entretien et l'AFC n'avait pas à pallier ses manquements.

30. Le 20 octobre 2010, la chambre administrative a adressé à M. D_____ une copie du recours en l'invitant à lui faire parvenir ses observations et son dossier d'ici au 30 novembre 2010.
31. Le 4 novembre 2010, M. D_____ a prié la chambre administrative, afin de respecter son droit d'être entendu, de lui communiquer une copie de la pièce nouvelle n° 22 produite par l'AFC à l'appui de son recours, ou à tout le moins à lui en communiquer le contenu essentiel, c'est-à-dire tous les éléments ayant permis de fixer le montant taxé chez l'ex-épouse au titre de contribution d'entretien pour la période 2006 en cause. Il sollicitait pour le surplus une prolongation du délai pour répondre.
32. Le 10 novembre 2010, la chambre administrative a confirmé à M. D_____ que la pièce n° 22 était couverte par le secret fiscal dans la mesure où elle concernait des comptes privés de son ex-épouse ainsi que les bordereaux ICC et IFD 2006 de celle-ci. Ces documents attestaient des pensions alimentaires versées par M. D_____ pour l'année 2006, dont il possédait par la force des choses les justificatifs. Un délai prolongé au 23 décembre 2010 lui était octroyé pour répondre au recours.
33. Le 23 novembre 2010, M. D_____ a répondu. La pièce n° 22 ne pouvait être utilisée par la chambre administrative que si son contenu essentiel lui avait été communiqué. Cette indication ne ressortait pas du recours de l'AFC du 19 octobre 2010. Le contenu essentiel consistait au minimum en la mention du montant taxé chez l'ex-épouse au titre de contribution d'entretien reçue.
34. Le 15 décembre 2010, en réponse à une demande de la chambre administrative, l'AFC a précisé que le relevé du compte Postfinance de l'ex-épouse pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2006 produit sous pièce n° 22, faisait état d'environ cent-cinquante écritures dont huit concernaient des virements opérés par M. D_____ pour un montant total de CHF 22'700.-, et non le montant allégué de CHF 31'900.-. Pour le surplus, elle refusait de communiquer le montant taxé auprès de l'ex-épouse au titre de contribution d'entretien, information couverte par le secret fiscal. La chambre administrative pouvait constater à la lecture de la pièce n° 22 que celle-ci n'étayait en rien les dires du contribuable. Si cette pièce devait être écartée conformément à la demande du

conseil de M. D_____, cela n'affaiblirait pas les conclusions de l'AFC puisqu'il incombait au contribuable d'apporter la preuve de ses allégations. Une copie de ces observations a été transmise à M. D_____.

35. Le 25 janvier 2011, M. D_____ a répondu au recours. Il a invité la chambre administrative à instruire la date de notification de la décision litigieuse auprès de l'AFC et à statuer sur la recevabilité de son recours. Pour le surplus, il a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision entreprise avec suite de dépens. Il avait versé des contributions d'entretien à son ex-épouse et ses enfants par des virements sur un CCP et des versements en espèces. Par rapport à ces derniers, il avait justifié avoir effectué des retraits importants sur son propre compte bancaire qui, en raison de leurs dates, avaient manifestement pour but d'être remis en mains de son ex-épouse, laquelle n'avait malheureusement pas systématiquement établi de reçus. Ces versements étant contestés, il était conforme au principe de concordance de contrôler quels montants avaient été déclarés et taxés chez celle-ci afin de statuer sur le montant de la contribution déductible. Tant que l'AFC ne respectait pas son devoir de collaboration de partie et n'indiquait pas le montant de la contribution taxée pendant la période 2006 au titre de revenu chez l'ex-épouse, il ne lui était pas possible de faire valoir ses moyens dans le respect de son droit d'être entendu. L'AFC n'ayant toujours pas pallié son défaut de collaboration, son recours devait être déclaré irrecevable. Une pièce couverte par le secret ne pouvait être utilisée par une autorité ou juridiction que si son contenu essentiel avait été communiqué à toutes les parties. Le contenu essentiel de la pièce n° 22 ne lui ayant pas été communiqué, cette pièce devait être écartée de la procédure. Le recours de l'AFC devait dès lors être rejeté, cette dernière n'ayant pas rapporté la preuve des faits à l'appui de ses conclusions. Des pensions versées mensuellement et régulièrement, des retraits effectués aux bancomats à la fin ou au début d'un mois, période correspondant à l'échéance d'une mensualité due, constituaient des indices déterminants du versement effectif en main de la créditnière de la pension due. Compte tenu du sérieux des indices produits, l'autorité se devait d'instruire, si elle estimait avoir besoin d'éléments complémentaires. La décision attaquée devait dès lors être confirmée.

36. Le 11 mars 2011, l'AFC a répliqué. Le principe de la concordance signifiait que le revenu déductible par le débiteur de la prestation était par ailleurs imposable auprès de son créancier. Ce principe était en revanche inopérant dans l'hypothèse où des prestations périodiques versées par le débiteur, respectivement reçues par le créancier, ne concordaient pas et que le débiteur de la prestation soit incapable de faire la preuve d'avoir versé plus que le montant déclaré par le créancier. Dans un tel cas, il ne pouvait supplanter le principe du fardeau de la preuve.

37. Le 11 avril 2011, M. D_____ a dupliqué et persisté dans ses conclusions.

38. Le 29 avril 2011, en réponse à une demande de la chambre administrative à ce sujet, l'AFC a fait savoir que la décision de la commission du 14 septembre 2010 avait été reçue le 20 septembre 2010. Le recours, déposé le 19 octobre 2010 avait été formé dans le délai légal et devait dès lors être déclaré recevable.
39. Le 2 mai 2011, la cause a été gardée à juger, ce dont les parties ont été informées.
40. Le 23 mai 2011, le TAPI a confirmé que la date de notification à l'AFC de la décision de la commission était le 20 septembre 2010, ce dont les parties ont été derechef informées.
41. Par lettre du 27 mai 2011, M. D_____ en a pris note, ce dont les parties en ont été dûment informées.

EN DROIT

1. Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 dans sa teneur au 31 décembre 2010 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. a. M. D_____ demande à ce que la pièce n° 22 produite par l'AFC, soit le relevé du compte Postfinance de son ex-épouse pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2006 et ses bordereaux ICC et IFD 2006, soit écartée de la procédure au motif que son contenu essentiel ne lui a pas été communiqué.
- b. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10), de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves

pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (Arrêt du Tribunal fédéral 1C_359/2011 du 7 décembre 2011 ; 2C_669/2008 du 8 décembre 2008, consid. 5 ; ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 127 V 431 consid. 3a p. 436; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée).

c. Aux termes de l'art. 45 al. 1 LPA, l'autorité peut interdire la consultation du dossier si l'intérêt public ou des intérêts privés prépondérants l'exigent. En son alinéa 3, l'art. 45 LPA précise qu'une pièce dont la consultation est refusée à une partie ne peut être utilisée à son désavantage que si l'autorité lui en a communiqué par écrit le contenu essentiel se rapportant à l'affaire et lui a donné en outre l'occasion de s'exprimer et de proposer les contre-preuves (ATA 21/2005 du 18 janvier 2005).

d. L'art. 17 LPFisc, qui fixe les règles fiscales en matière de consultation des dossiers fiscaux reprend les principes décrits ci-dessus pour ce qui a trait aux procédures devant le département. Il prévoit ainsi que le contribuable peut prendre connaissance des autres pièces du dossier une fois les faits établis et à condition que la sauvegarde d'intérêts publics ou privés ne s'y oppose pas. L'al. 5 ajoute que lorsque le département refuse au contribuable le droit de consulter une pièce du dossier, il ne peut se baser sur ce document pour trancher au détriment du contribuable que s'il lui a donné connaissance, oralement ou par écrit, du contenu essentiel de la pièce ou qu'il lui a au surplus permis de s'exprimer et d'apporter ses propres moyens de preuve. Cela vaut en particulier pour des documents provenant du dossier fiscal d'un tiers (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.186/2006 du 27 novembre 2006, consid. 4 ; ATA 297/2009 du 16 juin 2009). L'art. 114 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) a une teneur identique.

e. En l'espèce, par pli du 10 novembre 2010, la chambre administrative a fait savoir à M. D_____ que la pièce n° 22 attestait des pensions alimentaires versées par lui pour l'année 2006 dont il possédait par la force des choses les justificatifs. La question de savoir si cette pièce (qui contient une copie des relevés de comptes privés et bordereaux ICC et IFD 2006 produits en première instance par l'ex-épouse sur demande de la commission, mais auprès de l'AFC uniquement) est couverte par le secret fiscal peut être discutée. Elle sera toutefois laissée ouverte, l'issue du litige étant totalement indépendante de son contenu auquel il ne sera pas fait référence. La pièce n°22 sera ainsi écartée.

4. a. 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.

b. Pour l'impôt cantonal et communal, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), c'est l'ancienne 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 (aLIPP-V), qui demeure applicables aux impôts pour les périodes fiscales antérieures à 2010. L'art. 5 LIPP-V a une teneur similaire à celle de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD précité.

c. Dans le système de l'impôt fédéral direct, comme en matière d'impôts cantonal et communal, la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien allouées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, sont déduites du revenu brut (art. 33 al. 1 let. c LIFD). En corollaire, ces prestations sont imposables chez le parent bénéficiaire (art. 23 let. f LIFD). Dans ce système, la déduction de la pension alimentaire représente une exception et doit respecter le principe de la concordance, c'est-à-dire que la prestation est déductible chez le débiteur, parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2010 du 16 septembre 2010, c. 5.2.1)

5. a. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011 ; ATA/41/2011 du 25 janvier 2011 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd., 2002, p. 416 et les références citées).

b. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (ATA/283/2011 du 10 mai 2011 ; RIVIER, *op. cit.*, p. 139 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, *op. cit.*, p. 403s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2).

6. Il résulte de ce qui précède que le principe de la concordance n'a pas d'incidence sur le fait que, pour pouvoir être déduit, le paiement doit encore être

prouvé. Or, en l'espèce, M. D _____ n'a pas établi avoir versé à son ex-épouse à titre de pension alimentaire la somme de CHF 5'800.- qu'il entend voir déduite de son revenu imposable 2006. Il n'a produit ni reçu signé de celle-là, ni relevé bancaire ou postal. Pour le surplus, le fait qu'il ait prélevé de l'argent aux bancomats en début ou fin de mois n'a, contrairement à ce que retient arbitrairement le jugement querellé, aucune force probante ou valeur d'indice, l'argent ayant parfaitement pu être affecté à d'autres fins. Il en découle que M. D _____ n'a pas rapporté la preuve des faits propres à diminuer sa dette d'impôt.

7. Le recours interjeté par l'AFC doit ainsi être entièrement admis en ce sens que l'arrêt querellé est annulé et les bordereaux de taxation ICC et IFD 2006 du 16 avril 2008 rectifiés de sorte à admettre une déduction au titre des contributions d'entretien versées de CHF 26'100.-, correspondant à tous les versements effectués par M. D _____ en 2006 à titre de contribution d'entretien, à l'exception des montants non prouvés, (soit CHF 31'900.- moins CHF 5'800.-).
8. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de M. D _____ qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 septembre 2011 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission de recours en matière administrative du 14 septembre 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision attaquée ;

rectifie les bordereaux de taxation ICC et IFD 2006 du 16 avril 2008 en ce sens que la déduction au titre des contributions d'entretien versées est de CHF 26'100.- ;

met à la charge de Monsieur D _____ un émolument de CHF 500.- ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Me Antoine Berthoud, avocat de Monsieur D_____, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Hurni et Junod et M. Dumartheray, juges,
Mme Chirazi, juge suppléante.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste

C. Derpich

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :