

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1931/2009-IFD

ATA/237/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 12 avril 2011

1^{ère} section

dans la cause

Monsieur D_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 13 décembre 2010 (DCCR/1816/2010)

EN FAIT

1. Monsieur D_____, ressortissant genevois né en 1935, retraité, est contribuable dans le canton de Genève.

2. Dans sa déclaration fiscale 2007, M. D_____ a indiqué qu'il avait versé une pension de CHF 30'766.- à son ex-épouse. Il a également précisé qu'il participait à la succession non partagée de feu sa mère, décédée le 20 décembre 2007.

Selon la déclaration de succession, il était le seul héritier.

3. Le 14 juillet 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a transmis à M. D_____ ses bordereaux concernant les impôts cantonal et communal (ICC) et fédéral direct (IFD) de l'année 2007.

La succession non partagée, d'une valeur de CHF 109'793.-, avait été additionnée au revenu. Seuls CHF 18'000.- avaient été déduits au titre de pension et contribution d'entretien versées.

4. Le 11 août 2008, le contribuable a saisi l'AFC-GE d'une réclamation. Sa mère étant décédée le 20 décembre 2007, la succession non partagée ne pouvait être considérée comme un revenu ou un élément de fortune, car il n'était pas possible, en onze jours, de connaître les héritiers ni le montant dont il pouvait librement disposer.

En ce qui concernait les prestations versées à son ex-épouse, le Tribunal fédéral, dans un arrêt du 31 mars 2006 mettant fin à vingt ans de procédure de divorce, avait considéré qu'il devait verser à son ex-épouse une indemnité équitable de CHF 155'263.- et une contribution mensuelle d'entretien de CHF 1'500.-. Le Tribunal fédéral avait précisé qu'« il s'impose de convertir le capital en rente viagère mensuelle immédiate jusqu'au décès du crédit rentier », soit CHF 1'063.- par mois. L'AFC-GE avait admis la déduction de cette somme dans la taxation 2006 en toute connaissance de cause et elle ne pouvait changer de pratique.

En dernier lieu, la déduction de CHF 106.- de frais médicaux avait été ignorée à tort.

5. A la demande de l'AFC-GE, M. D_____ a transmis une attestation du 12 mars 2009 de son avocat ; il avait versé à son ex-épouse, pour l'année 2007, CHF 18'000.- au titre de pension alimentaire, soit douze versements de CHF 1'500.-.

6. Le 1^{er} avril 2009, l'AFC-GE a remis à l'intéressé un bordereau rectificatif concernant l'IFD 2007. La succession non partagée de CHF 109'793.- avait été supprimée. Au surplus, la taxation était maintenue, dès lors qu'il n'avait pu justifier que les versements de CHF 18'000.- de pension alimentaire à son ex-épouse.

En ce qui concernait les frais médicaux, seule la part dépassant le 5% du revenu net pouvait être déduite. Or, cette part était nulle.

Le même jour, un bordereau rectificatif lui a été notifié concernant l'ICC.

La succession non partagée était imposable uniquement au titre de la fortune. Les montants finalement retenus concernant la pension alimentaire et les frais médicaux étaient les mêmes que ceux mentionnés pour le bordereau rectificatif de l'IFD.

7. le 29 avril 2009, M. D _____ a saisi la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), de deux recours concernant respectivement l'ICC et l'IFD.

La succession de sa mère, de CHF 109'793.-, ne constituait ni un revenu, ni un élément de fortune, dès lors qu'il n'était pas possible d'en disposer en onze jours.

L'indemnité en capital versée à son ex-épouse avait sa source dans un fond de prévoyance et, selon le calcul de conversion du capital en rente viagère mensuelle effectuée par le Tribunal fédéral, devait être prise en considération au titre d'un versement mensuel de CHF 1'063.- constituant une contribution d'entretien déductible.

Les frais médicaux devaient être déduits.

8. Le 9 décembre 2009, l'AFC-GE s'est déterminée concernant l'IFD. Le montant qu'un contribuable versait au titre d'une prestation en capital pour l'entretien d'un époux divorcé ne pouvait être déduit. En vertu du principe de l'étanchéité des exercices et de leur périodicité, M. D _____ ne pouvait se fonder sur sa taxation 2006 pour prétendre au même traitement en 2007.

9. Le 9 novembre 2010, l'AFC-GE a complété sa réponse concernant l'ICC.

La pension alimentaire versée au conjoint divorcé était déduite du revenu, mais pas les prestations en capital acquittées à ce titre.

M. D_____ avait annoncé des frais médicaux s'élevant au total à CHF 1'000.-, somme inférieure au 1% du revenu déterminant. Il ne pouvait dès lors bénéficier d'aucune déduction.

Quant à la succession non partagée, l'état de la fortune à prendre en compte était celui existant au 31 décembre 2007. Toutefois, en application de l'art. 3 al. 4 de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), elle ne devait être prise en compte que pour le reste de la période fiscale.

10. Par décision du 13 décembre 2010, la commission a partiellement admis le recours.

L'indemnité équitable que M. D_____ avait été condamné à verser à son ex-épouse ne pouvait être déduite des revenus. La franchise des frais médicaux était supérieure aux frais annoncés par le recourant. La procédure était retournée à l'AFC-GE, dès lors que la succession non partagée de CHF 109'793.- ne devait être ajoutée à la fortune imposable que pour la période du 20 au 31 décembre 2007.

11. Le 8 janvier 2011, M. D_____ a recouru auprès de la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), reprenant son argumentation antérieure concernant la déduction de la somme versée à son ex-épouse. La succession non partagée ne pouvait être imposée en tant que fortune, même pour dix jours, car il ne pouvait ni décemment, ni pratiquement, disposer du montant en question entre Noël et nouvel an 2007.

Il conclut à ce que l'AFC-GE établisse de nouveaux bordereaux en admettant une déduction de CHF 30'776.- sur le revenu imposable, que la déduction pour frais généraux soit calculée en fonction du revenu déterminant 2007 et que la somme de CHF 109'793.- de part successorale ne soit pas imposée au titre de la fortune.

12. Le 28 janvier 2011, le TAPI a persisté dans sa décision et transmis son dossier.

13. Le 24 février 2011, l'AFC-GE s'est opposée au recours, reprenant et développant son argumentation antérieure.

14. L'administration fédérale des contributions ne s'est pas déterminée.

15. Le 1^{er} mars 2011, le juge délégué a informé les parties que l'instruction de la procédure apparaissait terminée. Un délai échéant le 16 mars 2011 leur a été imparti pour solliciter d'éventuels actes d'instruction complémentaire.

16. Aucune demande n'ayant été formée, la cause a été gardée à juger.

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).
2. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). 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.

Le litige concernant la période fiscale 2007 doit ainsi être examiné, pour ce qui est de l'ICC, au regard de l'aLIPP-II et de 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 (aLIPP-V - D 3 16).

3. Le recourant soutient que, tant en matière d'ICC que d'IFD, il doit pouvoir déduire de son revenu une somme équivalente à la rente viagère mentionnée par le Tribunal fédéral dans son arrêt du 31 mars 2006 (5c.6/2006, c. 5.2).

A teneur de l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8 de cette loi. La définition du revenu net figurant à l'art. 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) est identique.

Les déductions sont donc exhaustivement énoncées et ni le capital payé au titre de l'indemnité équitable, ni les rentes versées à ce titre, n'y figurent. (art. 33 al. 1 let. b LIFD et 6 al. 2 aLIPP-V, art. 9 al. 2 let. b LHID).

En l'espèce, le recourant a versé un capital à son ex-épouse, à titre d'indemnité équitable. Les calculs effectués par le Tribunal fédéral sont purement

fictifs et théoriques ; ils ne visaient qu'à vérifier que le montant du capital fixé par l'autorité cantonale inférieure soit effectivement équitable.

Concrètement, l'intéressé n'a versé, pendant l'année 2007, que CHF 18'000.- de pension alimentaire à son ex-épouse et il a pu déduire cette somme de ses revenus. En revanche, il n'a pas remis à son épouse douze mensualités de CHF 1'063.-. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE, puis l'autorité judiciaire de première instance, ont refusé, tant en matière d'ICC que d'IFD, la déduction de ce montant théorique, qui n'a pas été versé pendant l'année en question.

4. Pour M. D_____, l'AFC-GE ne pouvait refuser les déductions précitées, dès lors qu'elles avaient été admises pour l'année fiscale 2006.

En vertu du principe de la légalité, l'autorité de taxation doit examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment. Cela découle également de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2A 368/1995 du 24 avril 1996, consid. 2, non publié; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.390/1990 du 21 novembre 1991, publié in Archives 61 p. 791 et Revue fiscale 47/1992 p. 556, consid. 7).

En conséquence, l'AFC-GE n'était pas liée par les taxations ICC et IFD erronées de l'année 2006 ; ce grief doit être écarté.

5. Le recourant conclut à ce que la succession non partagée ne soit pas imposée en tant que fortune, même pour dix jours, car il ne pouvait ni déceintement, ni pratiquement, disposer du montant en question entre la date du décès et le 31 décembre 2007.

a. L'art. 537 al. 1 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) prévoit que la succession s'ouvre par la mort ; les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (art. 560 al. 1 CCS).

b. Selon l'art. 3 al. 4 aLIPP-II, intitulé « période de calcul », l'augmentation de fortune en cours de période fiscale résultant d'une dévolution successorale, ne doit être prise en compte pour le calcul de l'impôt que pour le reste de la période fiscale.

En l'espèce, la mère du recourant est décédée le 20 décembre 2007. L'intéressé a acquis immédiatement, du fait de ce décès, la succession. Le fait qu'il n'ait pu, pour des raisons pratiques ou de décence, l'utiliser au cours de l'année en question ne modifie en rien cette acquisition.

Dès lors que l'AFC-GE et la commission ont admis à juste titre que cet élément de fortune ne devait être imposé que pour la période où le recourant on a effectivement été propriétaire, ce grief doit aussi être écarté.

6. L'ultime conclusion du recourant, qui vise à ce que la déduction pour frais généraux soit modifiée en tenant compte du revenu, doit aussi être écartée, dès lors que le revenu imposable de l'intéressé n'a pas été modifié par le présent arrêt.
7. Au vu de ce qui précède, le recours sera intégralement rejeté. Un émoulement de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 8 janvier 2011 par Monsieur D_____ contre la décision du 13 décembre 2010 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur D_____ un émoulement de CHF 1'000.- ;

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 Monsieur D_____, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président ségeant :

Ph. Thélín

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :