

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2656/2009-ICCIFD

ATA/219/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 5 avril 2011

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur S_____

représenté par Me Philippe Girod, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 11 octobre 2010 (DCCR/1478/2010)**

EN FAIT

- 1) Par jugement du 1^{er} février 2007, le Tribunal de première instance a prononcé le divorce de Madame S_____ née K_____ et de Monsieur S_____. Il a réglé l'autorité parentale et la garde sur l'enfant M_____, né le _____ 2000. De plus, il a condamné M. S_____ à verser à son ex-épouse la somme de CHF 600.- par mois à titre de contribution à son entretien jusqu'au 31 mai 2012, et donné acte à M. S_____, au bénéfice d'une rente d'invalidité de l'assurance-invalidité fédérale d'une part, et de son fonds de prévoyance d'autre part, de ce que les rentes complémentaires versées tant pour M_____ que pour son ex-épouse, soient versées à ces derniers.

Dans le corps du jugement, le tribunal a considéré qu'un cas de prévoyance étant réalisé, le partage des avoirs de prévoyance n'était plus possible, et il a condamné M. S_____ au paiement d'une indemnité équitable en arbitrando à CHF 100'000.- le montant de celle-ci selon l'art. 124 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), cette somme pouvant être payée par mensualités de CHF 1'400.-, la première étant exigible le mois suivant l'entrée en force du jugement.

Il a dit que le régime matrimonial était liquidé.

- 2) Dans sa déclaration fiscale 2007, concernant l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), le contribuable a déduit un total de CHF 9'400.- au titre de pensions et contributions d'entretien versées, ce montant correspondant au mois de janvier à hauteur de CHF 2'800.-, qui avait été fixé sur mesures provisoires, puis à onze mois à raison de CHF 600.- par mois du 1^{er} février au 31 décembre 2007.

Le 6 février 2009, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a établi un bordereau ICC 2007 et un autre IFD 2007. Dans chacun d'eux, elle a porté en déduction, sous la rubrique pensions, contributions d'entretien versées, la somme de CHF 15'400.-.

- 3) Le 19 février 2009, le contribuable a élevé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire. En sus des CHF 15'400.- admis en déduction par l'AFC-GE, cette dernière aurait dû accepter CHF 11'600.- correspondant à deux mensualités de CHF 2'800.- chacune pour janvier et février 2007, et dix mensualités de CHF 600.- chacune de mars à décembre 2007.

Le bordereau 2007 devait être rectifié en ce sens.

- 4) Par une seule décision du 25 mars 2009 concernant tant l'ICC que l'IFD, l'AFC-GE a signifié au contribuable qu'elle entendait rectifier la taxation

contestée en sa défaveur. Seule la somme de CHF 11'600.- correspondant à la pension alimentaire versée à l'ex-épouse pouvait être admise en déduction. Quant à la somme de CHF 15'400.- versée à titre d'indemnité équitable à raison de CHF 1'400.- pendant onze mois, elle n'était pas déductible. Le fait que le paiement de ce capital soit échelonné par mensualités relevait de la convenance personnelle. L'AFC-GE poursuivait en ces termes : « la déduction des indemnités versées au titre de liquidation du régime matrimonial n'est pas prévue par la LIPP-V et la LIFD. Elles ne sauraient être assimilées à une contribution d'entretien au sens de l'article 5 LIPP-V et de l'article 33 alinéa 1, lettre c) LIFD ».

Le contribuable était invité à faire part de ses observations dans les vingt jours.

- 5) Par l'intermédiaire de son conseil, M. S_____ a répondu le 14 avril 2009 en relevant que l'indemnité équitable fixée en application de l'art. 124 CC constituait une institution juridique indépendante d'une éventuelle liquidation du régime matrimonial. Le versement de cette indemnité, à laquelle le contribuable avait été condamné par jugement, devait donner lieu à déduction, comme la contribution d'entretien.
- 6) Par deux décisions du 12 mai 2009, l'AFC-GE a rejeté la réclamation, tant pour l'ICC que pour l'IFD, et elle a remis au contribuable deux bordereaux rectificatifs dans lesquels seule la somme de CHF 11'600.- avait été admise en déduction sous la rubrique pensions, contributions d'entretien versées. Le montant de CHF 15'400.- n'était pas déductible, selon son courrier du 25 mars 2009. Par ailleurs, la réclamation n'apportait aucun nouvel élément susceptible de modifier sa position.
- 7) Le 11 juin 2009, M. S_____ a recouru contre ces deux décisions auprès de 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), en concluant à ce que la somme de CHF 15'400.- versée à son ex-épouse au titre de l'indemnité équitable puisse être déduite en plus des CHF 11'600.- admis par l'AFC-GE.
- 8) Le 29 janvier 2010 (sic), l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, l'indemnité équitable fixée en application de l'art. 124 CC devait être distinguée de la pension alimentaire. Même payée sous forme d'acomptes, la prestation en capital n'était pas déductible, le règlement des mensualités représentant un amortissement d'une dette en capital.
- 9) Le 11 octobre 2010, la commission a admis partiellement le recours de M. S_____ et renvoyé la cause à l'AFC-GE pour nouvelle taxation en admettant la déduction des mensualités de CHF 1'400.- chacune versées au titre de l'indemnité équitable, mais en réduisant leur nombre à neuf puisque la première

mensualité n'était exigible qu'à partir d'avril 2007, le jugement de divorce étant entré en force au plus tôt en mars 2007. La déduction était ainsi admise à raison de CHF 12'600.- (9 X CHF 1'400.-).

Ce faisant, la commission s'était écartée d'une décision rendue par elle le 16 novembre 2009 et dans laquelle elle avait considéré que les mensualités versées au titre de l'indemnité équitable venaient en déduction d'une dette et n'étaient dès lors pas déductibles. La situation de M. S_____ était cependant différente, car l'indemnité équitable avait été fixée par le juge du divorce, non pas par un partage abstrait par moitié des prestations de sortie selon l'art. 122 CC, mais en tenant compte de la valeur capitalisée de la rente d'invalidité du contribuable à partir de la date de la retraite, soit la valeur actuelle capitalisée d'une rente viagère différée, avant de déterminer la part de ce montant acquise pendant le mariage, en tenant compte de la durée de celui-ci.

Le tribunal était ainsi parvenu à un montant capitalisé de CHF 229'576,95. Compte tenu du très faible avoir de prévoyance accumulé par l'ex-épouse, le juge du divorce avait fixé en équité le montant à la moitié de cette somme, soit CHF 100'000.-.

Lorsque le partage par moitié des avoirs de prévoyance était possible, il était neutre sous l'angle fiscal puisqu'il impliquait le transfert d'un avoir de libre passage d'une fondation de prévoyance à une autre. Or, le transfert d'avoirs de prévoyance entre époux avait en réalité un impact fiscal différé « dans la mesure où l'époux bénéficiaire du transfert verra ses revenus futurs découlant de la prévoyance augmenter, alors que celui dont l'avoir a été amputé bénéficiera de prestations réduites, sauf s'il procède au rachat de ses droits ».

En l'espèce, le contribuable ne verrait pas ses rentes futures diminuer, de sorte qu'il se trouvait et continuerait à se trouver dans une situation identique à celle d'une personne qui, après le prononcé du divorce, procéderait au rachat de la part de ses avoirs de prévoyance transférée à son ex-époux. Cette observation était corroborée par le fait que le recourant avait été condamné à verser à son ex-épouse une contribution à l'entretien limitée dans le temps, soit jusqu'au 31 mai 2012, de sorte que la bénéficiaire était censée affecter l'indemnité fondée sur l'art. 124 CC à sa propre prévoyance.

Pour ces motifs, la commission avait procédé à une application analogique des art. 33 al. 1 let. d de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 2 let. b 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).

- 10) Par acte posté le 18 novembre 2010, l'AFC-GE a recouru contre cette décision qu'elle avait reçue le 20 octobre 2010 auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative). Elle concluait à l'annulation de la décision attaquée en considérant que la commission avait voulu placer le contribuable dans une situation qui n'était pas la sienne, à savoir celle d'une personne pour laquelle le cas de prévoyance n'était pas survenu. Considérant qu'un rachat était déductible, en vertu des dispositions légales rappelées ci-dessus, la commission avait apparemment voulu faire bénéficier le contribuable d'une déduction équivalente, mais ce faisant, elle s'était fondée sur un état de fait totalement fictif, contraire au principe de la légalité. Le paiement d'une indemnité équitable ne pouvait pas être assimilé au versement d'une contribution de rachat à une institution de prévoyance professionnelle. La jurisprudence antérieure de la commission devait s'appliquer et la décision de la commission devait être annulée.
- 11) Le 8 décembre 2010, la commission a produit son dossier.
- 12) Le 30 décembre 2010, le contribuable a répondu en concluant au rejet du recours. La loi était muette s'agissant des versements à titre d'indemnité équitable au sens de l'art. 124 CC, ce qui constituait une lacune proprement dite qu'il s'agissait de combler. Le principe de la légalité était certes important en droit fiscal, mais ne devait pas être appliqué avec une exagération telle qu'il entre en contradiction avec la réalité juridique et les exigences de la pratique. La problématique de la prévoyance professionnelle était à distinguer tant du versement de la contribution d'entretien que de la liquidation du régime matrimonial, et l'indemnité équitable devait en principe être affectée non à la couverture des besoins courants de la bénéficiaire, mais à la constitution d'une prévoyance appropriée. Partant, la commission avait considéré à juste titre dans le cas d'espèce qu'il ne pouvait s'agir d'un remboursement d'une dette non déductible mais bien d'une application par analogie des dispositions légales portant sur les contributions déductibles à la prévoyance professionnelle. En conséquence, la décision attaquée devait être confirmée.
- 13) Le 23 février 2011, le juge délégué a prié l'AFC-GE de lui indiquer si les montants versés par le contribuable à son ex-épouse au titre d'indemnité équitable avaient été imposés dans la personne de la bénéficiaire.
- 14) Le 4 mars 2011, l'AFC-GE a répondu que tel avait été le cas. La bénéficiaire avait déclaré pour 2007 une pension alimentaire s'élevant à CHF 24'800.- sans distinguer la part relative à la pension et celle reçue au titre d'indemnité équitable.

Si la contribuable avait effectué cette subdivision, le montant qu'elle avait encaissé pour l'indemnité équitable n'aurait pas été imposé.

- 15) Ce courrier a été transmis pour information aux intimés et la cause gardée à juger, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ayant renoncé à se déterminer.

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 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans leur teneur au 31 décembre 2010).
- 3) Le litige concerne l'année fiscale 2007 et il doit être examiné au regard de la LIFD et de l'aLIPP-V, cette dernière n'ayant été remplacée par la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) qu'à partir du 1^{er} janvier 2010.

Il porte sur la question de savoir si le recourant peut déduire les versements qu'il a été autorisé à effectuer mensuellement à son ex-épouse en paiement de l'indemnité équitable à laquelle il a été condamné, en application de l'art. 124 CC, sous forme d'un capital de CHF 100'000.-, le partage des avoirs de prévoyance n'étant plus possible puisqu'un cas de prévoyance était déjà réalisé avant le prononcé du divorce.

- 4) L'art. 5 aLIPP-V reprend mot pour mot le contenu de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, selon lequel « 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 ».
- 5) Les dispositions légales précitées règlent la déduction par le débirentier des contributions d'entretien versées sous forme de rentes mais celles-ci sont imposables en la personne du bénéficiaire.

En revanche, le versement d'une contribution d'entretien sous la forme d'un capital, même payée mensuellement, n'est pas déductible par le débiteur et est exonérée dans la personne du bénéficiaire (ATF 125 II 183ss).

Quand bien même le principe de la légalité, tel qu'il découle de l'art. 27 al. I de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), doit être en principe strictement observé en droit fiscal, le Tribunal fédéral, en l'absence d'une disposition expresse dans la LIFD notamment, a raisonné par analogie (ATF 125 II consid. 3c p. 185 et consid. 6d p. 188) : ce capital constituait une dette et comme telle, n'était pas déductible. En cas de décès du débiteur, elle devenait une dette de la succession, transmissible héréditairement (ATF 131 III 1 = JdT 2006, p. 7, 11 et 12).

- 6) a. Conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte légal n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, le juge doit rechercher la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur, telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique ; ATF 129 V 263 consid. 5.1 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir un ordre de priorité entre elles (ATF 131 I 396 consid. 3.2 ; 131 II 31 consid. 7.1).

S'agissant des travaux préparatoires, bien qu'ils ne s'avèrent pas à eux seuls déterminants et ne lient pas le juge, ils peuvent s'avérer utiles pour dégager le sens d'une norme. Ils révèlent en effet la volonté du législateur, laquelle demeure, avec les jugements de valeur qui la sous-tendent, un élément dont le juge ne saurait faire abstraction, même dans le cadre d'une interprétation téléologique (ATF 131 II 703 consid. 4.1 ; 128 I 292 consid. 2.4). La juridiction de céans fait usage des mêmes méthodes (ATA/607/2005 du 13 septembre 2005, consid. 5 ; ATA/158/2005 du 22 mars 2005, consid. 9b).

b. Les normes fiscales s'interprètent de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit administratif. L'administration et le juge sont cependant tenus de faire preuve d'une certaine circonspection lorsqu'ils interprètent des normes fiscales, afin de respecter les impératifs propres à la portée particulière que revêt le principe de la légalité dans ce domaine. Il s'agit, en particulier, d'éviter que soient créés, par le biais d'une interprétation extensive, de nouveaux cas d'assujettissement, de nouvelles matières imposables ou de nouveaux faits générateurs d'imposition (ATF 131 II 567 consid. 3.4).

c. L'interprétation de la loi peut révéler l'existence d'une lacune. Une lacune authentique, également appelée lacune proprement dite, suppose que le législateur

s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi. Si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante.

D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite peut appeler l'intervention du juge. Il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que l'invocation du sens réputé déterminant de la norme ne soit constitutive d'un abus de droit, voire d'une violation de la Constitution (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2^e éd., Bâle 2002, p. 48 et 50 ; ATF 131 II 567 consid. 3.5 et les autres références citées). Le juge ne saurait, sous peine de violer le principe de la séparation des pouvoirs, s'écarter d'une interprétation qui correspond à l'évidence à la volonté du législateur, en se fondant, le cas échéant, sur des considérations relevant du droit désirable (*de lege ferenda*) ; autrement dit, le juge ne saurait se substituer au législateur par le biais d'une interprétation extensive (ou restrictive) des dispositions légales en cause (ATF 130 II 65 consid. 4.2 ; ATA/321/2006 du 13 juin 2006).

- 7) « L'institution de l'Etat de droit ne doit pas mener à un triomphalisme juridique. La normativité a ses limites... » (P. MOOR, droit administratif, vol. I p. 312 n° 4.1.1.3)

La recourante soutient que le partage par moitié des avoirs de prévoyance est neutre sur le plan fiscal.

Selon la doctrine toutefois, il incombe au juge du divorce de tenir compte, au moment où il fixe le montant de l'indemnité équitable, de l'incidence fiscale de celle-ci pour l'un et l'autre des ex-époux.

En l'espèce, rien n'indique que cet élément ait été pris en considération par le juge du divorce. De plus et pour l'année fiscale 2007, l'indemnité équitable a été imposée en la personne de la bénéficiaire, aux termes d'une décision entrée en force, ce que la recourante admet.

- 8) Même si la commission a voulu statuer en équité, tel n'est pas son rôle. Pas plus que la juridiction de céans, elle ne peut juger en opportunité (art. 61 al. 2 LPA).

Or, l'argumentation développée par la commission est contraire aux textes légaux, qu'il s'agisse de ceux en vigueur en 2007 ou de ceux les ayant remplacés depuis.

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 LIFD est identique.

Les déductions sont donc exhaustivement énoncées et les montants payés sous forme de rentes au titre de l'indemnité équitable n'y figurent pas, sauf s'il s'agit de rentes viagères (art. 33 al. 1 let. b LIFD et 6 al. 2 aLIPP-V, art. 9 al. 2 let. b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), celles-ci étant déductibles à hauteur de 40 % seulement par le débirentier.

Cette solution est également celle qui a été adoptée par le législateur dans le cadre de l'art. 25 al. 3 LIPP du 27 septembre 2009, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010.

- 9) En l'espèce, l'AFC-GE a imposé à tort cette indemnité équitable en la personne de Mme S_____, comme elle l'a elle-même admis, et il lui appartiendra d'en tirer les conséquences qu'il convient dans un Etat de droit.
- 10) En conséquence, le recours sera admis. Vu la qualité de la recourante, il ne sera pas perçu d'émolument. Au vu de l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure à M. S_____ (art. 87 LPA ; art. 11 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 novembre 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 11 octobre 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision attaquée ;

rétablit les décisions sur réclamation du 12 mai 2009 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni alloué d'indemnité de procédure ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Philippe Girod, avocat de Monsieur S_____, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :