RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4124/2006-FIN **ATA/224/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 8 mai 2007

dans la cause

Monsieur B_____
représenté par Me Jean Donnet, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur B_____, avocat, a été marié avec Madame B_____ De leur union, sont nés deux enfants, M_____, le 14 janvier 1983 et A_____, le 14 décembre 1984.

2. Par jugement du 20 septembre 1999, le Tribunal de première instance a prononcé le divorce des époux B_____

   a. Selon le chiffre 5 du dispositif dudit jugement, le Tribunal :

   "Donne acte (au contribuable) de son engagement à verser à (son ex-épouse), à titre de contribution à l'entretien des enfants par mois et d'avance, allocations familiales ou d'études non comprises, par enfant la somme suivante : CHF 2'000.- jusqu'à 18 ans. (…)

   Dit que, dès qu'un enfant aura atteint l'âge de 18 ans révolus, ce montant de CHF 2'000.- continuera à être versé à (son ex-épouse), à titre de pension annexe à la pension prévue à l'article VII 3 de la convention sur les effets accessoires du divorce et à charge pour elle de l'affecter à l'entretien de cet enfant, tant que ce dernier entreprendra des études suivies et sérieuses (y compris de formation professionnelle) mais ce jusqu'à l'âge de 25 ans révolus au maximum ".

   b. Conformément au chiffre 6 du même jugement, M. B_____ a été condamné à verser à son ex-épouse au titre de contribution à son entretien, la somme de CHF 2'000.- par mois et d'avance.

3. Dans sa déclaration fiscale 2001-B, le contribuable a indiqué un revenu brut de CHF 161'537.- et un revenu imposable de CHF 66'486.-. Il faisait notamment valoir la déduction d'une pension alimentaire de CHF 72'000.- correspondant aux montants versés à son ex-épouse et à ses deux enfants.

4. Le 24 janvier 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié au contribuable un bordereau d'impôts cantonal 2001. Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 99'555.-, l'impôt se chiffrait à CHF 17'971,85.

5. Le contribuable a élevé réclamation contre ce bordereau le 5 février 2003. Il contestait notamment le montant de la pension alimentaire admise en déduction soit CHF 48'000.- au lieu des CHF 72'000.- déclarés.

6. Le 6 mai 2004, l'AFC a fait parvenir au contribuable un procès-verbal des reprises effectuées sur ses comptes commerciaux. Une reprise de CHF 24'000.- avait été également opérée sur les pensions versées en faveur de sa fille majeure.

7. Par lettre du 18 mai 2004, le contribuable a persisté dans les termes de sa réclamation.

8. Par décision du 24 juin 2004, l'AFC a maintenu la taxation contestée. La pension versée en faveur de la fille majeure du contribuable de CHF 24'000.- ne pouvait être admise en déduction selon les articles 5 in fine, 14 alinéa 5 lettre b de loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - V) - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16)- ainsi que l'article 7 du règlement d'application du 19 décembre 2001 de la LIPP-V (RLIPP-V - D 3 16.01).

Par ailleurs, les frais de représentation avaient été admis à concurrence de 10% du revenu professionnel net.

9. Le 24 février 2005, l'AFC a notifié au contribuable une sommation de paiement concernant l'ICC 2001.

10. Le 1er mars 2005, le contribuable a informé l'AFC qu'il n'avait jamais reçu la décision sur réclamation ICC 2001 et a sollicité une nouvelle notification de celle-ci afin de pouvoir interjeter un recours. Dans l'enveloppe qui lui avait été notifiée en juin 2004 se trouvait uniquement la décision concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), décision qu'il avait contestée.

11. Par fax du 1er mars 2005, l'AFC a fait parvenir au contribuable une copie de sa décision sur réclamation ICC 2001 du 24 juin 2004 tout en précisant l'avoir envoyée en même temps que celle relative à l'IFD.

12. En date du 9 mars 2005, le contribuable a recouru contre la décision sur réclamation concernant l'ICC 2001 auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours). Il a conclu à ce que le montant de CHF 24'000.- soit considéré comme une pension déductible selon l'article 5 LIPP-V. L'AFC s'était trompée au sujet de la nature juridique de cette contribution. En effet, le jugement de divorce prévoyait une augmentation de la pension alimentaire de son ex-femme d'un montant de CHF 2'000.-, à titre de pension annexe, dès qu'un enfant aurait atteint l'âge de 18 ans révolus, charge à elle de l'affecter à l'entretien de ce dernier. Il s'agissait d'une pension alimentaire fondée sur l'article 125 du Code civil suisse du 10 décembre l907 (CCS - RS 210) et non d'une contribution d'entretien fondée sur les articles 272, 275, 276 CCS. C'était donc bel et bien son ex-épouse qui était créancière directe de cette pension et non l'enfant majeur. Le contribuable avait simplement délégué à celle-là, sous forme d'une charge légale, l'obligation d'entretien des enfants de telle sorte que c'était à elle de pourvoir à leur entretien, en particulier au moyen de la pension annexe. Si son ex-épouse n'affectait pas dit montant à l'entretien de l'enfant majeur concerné, le contribuable pouvait être contraint au vu des articles 275 et

276 CCS, sur requête de l'enfant, de lui reverser directement l'équivalent de la somme de CHF 2'000.-. Par conséquent, la pension versée à son ex-épouse ne le libérait pas de son obligation d'entretien en faveur de l'enfant majeur.

13. Dans sa réponse du 22 septembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours. Le mode de versement retenu par le recourant et son ex-épouse pour les contributions d'entretien destinées aux enfants majeurs était insolite. Cette solution avait manifestement pour but unique d'économiser l'impôt qui devait normalement être perçu si le versement était effectué de manière usuelle. En effet, par l'augmentation de la pension alimentaire de son ex-épouse à concurrence du montant servant à l'entretien de l'enfant majeur, le recourant avait pour intention de faire qualifier la contribution d'entretien destinée en réalité à sa fille majeure de pension alimentaire fondée sur l'article 125 CCS. Si l'AFC acceptait la pension concernant la fille majeure du contribuable comme faisant partie intégrante de celle de l'ex-épouse, le contribuable bénéficierait d'une économie d'impôt en déduisant CHF 24'000.- de son bénéfice imposable.

14. Le 26 octobre 2005, le contribuable a répliqué, reprenant pour l'essentiel les arguments invoqués à l'appui de son recours. Il relevait le comportement contradictoire de l'AFC qui avait imposé la totalité des pensions versées à son ex-épouse, alors qu'elle refusait de les déduire en totalité de son côté.

15. En date du 25 septembre 2006, la commission de recours a admis la recevabilité du recours et l'a rejeté pour le surplus. Il ressortait clairement de l'extrait du jugement du Tribunal de première instance du 20 septembre 1999 que la pension de CHF 2'000.- devait être considérée comme une contribution à l'entretien de l'enfant majeur versée indirectement à ce dernier par l'entremise de l'ex-épouse du contribuable. Or, conformément à la LIPP, du moment où son enfant devenait majeur, le contribuable n'avait plus l'autorité parentale sur ce dernier et partant, il ne pouvait pas déduire les contributions d'entretien qu'il lui versait.

16. Par acte déposé le 6 novembre 2006, M. B_____ a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif contre la décision de la commission de recours précitée. Il conclut à son annulation en tant qu'elle refusait la déductibilité pour la période de taxation 2001, d'une pension alimentaire de CHF 24'000.- versée à son ex-épouse ainsi qu'à l'annulation de l'avis de taxation définitive en matière d'impôts d'ICC 2001 du 24 janvier 2003, ladite taxation ne tenant pas compte de la déduction précitée.

L'accord auquel avaient abouti les ex-époux dans le cadre de leur divorce ne présentait aucun caractère insolite. Il n'était en outre pas dicté par l'intention d'éluder l'impôt, mais par la volonté de gérer de façon adéquate les besoins économiques des enfants en permettant à leur mère de garder un certain contrôle financier sur ceux-ci même après qu'ils aient atteint l'âge de la majorité. Aucune

évasion fiscale ne pouvait être reprochée au recourant en ce qui concernait l'économie d'impôts. Si un tel résultat pouvait se produire pour le recourant, la matière imposable n'échappait pas à l'impôt dans la mesure où son ex-épouse avait continué d'être taxée sur l'intégralité des montants qui lui avaient été versés.

La commission de recours n'avait pas examiné l'imposition du complément de pension de CHF 2'000.- par mois, soit CHF 24'000.- au total durant l'année 2001 auprès de l'ex-épouse du recourant.

17. Le 12 décembre 2006, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Si le principe de l'économie d'impôts permettait au contribuable d'organiser librement son activité de façon à payer le moins d'impôts possible, il ne saurait cependant, en vertu de l'interdiction de l'abus de droit, utiliser une règle fiscale à des fins manifestement contraires à sa finalité pour minimiser ou même échapper à toute charge fiscale. Les conditions permettant de conclure qu'il s'agissait d'une évasion fiscale étaient réunies : le mode de versement retenu pour les contributions d'entretien destinées aux enfants devenus majeurs était tout à fait insolite.

De manière exceptionnelle, le Tribunal de première instance - qui n'avait fait qu'avaliser les conclusions concordantes des parties sur les effets accessoires du divorce - avait prévu, au moment de la majorité des enfants, l'augmentation de la pension alimentaire de l'ex-épouse du recourant à concurrence du montant de la pension revenant à l'enfant majeur à charge pour cette dernière d'affecter ce montant à l'entretien de l'enfant. Cette façon de procéder permettait de détourner l'article 5 in fine LIPP-V. La solution retenue par le contribuable et son ex-épouse avait manifestement pour but unique d'économiser l'impôt qui devait normalement être perçu si le versement était effectué de manière usuelle. En effet, en prévoyant l'augmentation de la pension alimentaire de l'ex-épouse à concurrence du montant précité, le recourant avait pour intention de faire qualifier la contribution destinée en réalité à sa fille majeure, de pension alimentaire fondée sur l'article 125 CCS, fiscalement déductible.

En revanche, si le contribuable versait directement la contribution à sa fille majeure, ce versement découlant d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille, ne pouvait être admis en déduction de ses revenus. Si l'on se fondait sur la forme choisie par les ex-époux, le contribuable bénéficierait d'une notable économie d'impôt, le bénéfice imposable du recourant se trouvant ainsi réduit de CHF 24'000.-. C'était dès lors à bon droit que l'AFC avait fait abstraction de la forme choisie par M. B_____ et qu'elle avait réduit la contribution d'entretien en application de l'article 5 LIPP-V.

L'AFC rappelait encore que si le Tribunal administratif confirmait le bien fondé de la reprise opérée sur la pension alimentaire, l'ex-épouse de M. B_____ pourrait solliciter la révision de ses taxations ICC et IFD 2001.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'objet du litige concerne la question de savoir si le montant de CHF 24'000.-, versé au titre de "pension annexe" par le recourant à son ex-épouse, mais destiné à l'entretien de son enfant majeure au cours de l'année 2001 est déductible.

3. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).

4. a. A teneur de l'article 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 toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille.

   b. L'article 9 lettre f de la loi sur l'imposition des personnes physiques (Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 - LIPP-IV - D 3 14) dispose que sont imposables la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale.

   c. Quant à l'article 10 lettre e LIPP-IV, il mentionne que sont exonérées de l'impôt les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'article 9 lettre f précité.

5. A l'instar du droit fédéral (art. 23 let f ; 24 let. e et 33 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11), dont la teneur est identique aux dispositions cantonales précitées, la loi genevoise distingue :

a. - la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait ;

b. - les contributions d'entretien reçues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale ;

c. - les contributions d'entretien pour des enfants majeurs qui apparaissent comme des prestations effectuées en exécution d'une obligation d'entretien fondées sur le droit de la famille (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.541/2003 du 24 août 2004, RDAF 2005 II 234 consid. 6.1 p. 238 portant sur la LIFD ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd. pp. 135, 153) et qui sont exonérées du revenu de son bénéficiaire ;

En régissant de façon précise les déductions admissibles pour le contribuable, notamment concernant les pensions d'entretien, la LIPP-V entend manifestement éviter que celui-ci puisse étendre à son gré les possibilités de déductions et, par là même, se soustraire à l'impôt.

6. Il n'est pas contesté que les contributions d'entretien versées à un enfant majeur ne sont pas déductibles. Les parties divergent en revanche sur la nature juridique de la pension "annexe" prévue au chiffre 5, 2ème paragraphe du dispositif du jugement de divorce du 20 septembre 1999.

Le recourant soutient qu'il s'agit d'une pension alimentaire en faveur de son ex-épouse, déductible de son revenu. L'AFC estime quant à elle qu'elle doit être considérée comme une contribution d'entretien destinée aux enfants majeurs.

7. La pension alimentaire visée par les articles 5 LIPP-V et 9 lettre f LIPP-IV correspond à la contribution d'entretien destinée à couvrir les besoins de l'ex-époux au sens de l'article 125 CCS.

Or, le jugement de divorce du 20 septembre 1999 stipule expressément que "la pension annexe" versée à l'ex-épouse doit être affectée à l'entretien de l'enfant devenu majeur, ce que ne dément d'ailleurs nullement le recourant. Elle ne saurait en conséquence être qualifiée de pension alimentaire au sens de l'article 125 CCS mais bien de contribution d'entretien versée en faveur de l'enfant majeur en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille selon l'article 277 CCS.

Il résulte de ce qui précède que la contribution litigieuses ne peut être déduite des revenus du recourant application de l'article 5 LIPP-V et que pour ces raisons déjà, le recours doit être rejeté.

8. Il convient encore d'examiner les arguments du recourant qui conteste la thèse de l'AFC selon laquelle le mode de versement des contributions, versées à l'ex-épouse mais destinées à l'entretien des enfants majeurs, est insolite et entraînerait une évasion fiscale en faveur du contribuable.

Le recourant allègue en effet que l'accord auquel il est parvenu avec son ex-épouse ne présente aucun caractère insolite dans la mesure où il a été ratifié par le juge civil. En outre, il n'avait pas été dicté par l'intention d'éluder l'impôt mais celle de permettre à son ex-épouse de gérer de façon adéquate les besoins financiers des enfants devenus majeurs. Enfin, la matière imposable n'échappait pas au fisc, puisque son ex-épouse continuait d'être taxée sur ces montants.

9. Le Tribunal fédéral a jugé que chacun peut en principe organiser son activité économique de manière à payer le moins possible d'impôts, en particulier adopter, parmi plusieurs structures juridiques envisageables, celle qui entraîne la charge fiscale la plus faible (ATF 102 Ib 151). Mais ce faisant, il ne doit pas commettre un abus de droit sur le plan fiscal (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 61). L'évasion fiscale est un essai de se soustraire à l'impôt dans les limites de la loi (A. MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, 1987, p. 25). Il y a évasion fiscale abusive lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

a. la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques ;

b. le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie des impôts qui auraient été perçus si on avait normalement géré l'affaire ;

c. la voie choisie entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait (J.-M. RIVIER, op. cit., p. 61).

10. Le dispositif du jugement de divorce en question indique au chapitre relatif à l'entretien des enfants que la contribution qui leur serait destinée une fois devenus majeurs continuerait d'être versée à l'ex-épouse, à titre de pension annexe.

A l'instar de l'autorité intimée, le Tribunal administratif considère que la forme donnée par les ex-époux à cette pension revêt un caractère insolite du point de vue fiscal. En effet, de manière usuelle, lorsqu'une contribution est prévue en faveur des enfants majeurs, elle l'est en application de l'article 277 CCS. Ce sont en particulier ceux-ci qui en sont créanciers.

Le but de la solution adoptée par le recourant était manifestement de lui permettre de solliciter une déduction fiscale et partant de bénéficier d'une économie d'impôt, le revenu imposable de celui-ci se trouvant en effet réduit de CHF 24'000.-. Or, tel aurait été le cas si l'AFC avait suivi la thèse du recourant. L'argument selon lequel la matière imposable n'aurait pas échappé au fisc tombe à faux. En effet, d'une part, les époux divorcés ne forment plus une unité économique mais sont devenus deux sujets fiscaux distincts. D'autre part, l'ex-épouse est soumise à un barème fiscal différent dès lors qu'elle vit en ménage

commun avec ses enfants. Enfin, l'AFC a expressément précisé que cette dernière pourrait solliciter la révision de sa taxation à l'issue de la présente procédure si le recourant était débouté, admettant implicitement qu'elle ne serait pas taxée sur ces montants.

11. Pour toutes ces raisons, le recours sera rejeté.

12. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant qui succombe. Vue l'issue du litige aucune indemnité ne lui sera octroyée (art. 87 al. 1et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 novembre 2006 par Monsieur B_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 septembre 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'aucune indemnité ne sera versée ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Me Jean Donnet, avocat du recourant ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :