

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4977/2017-ICCIFD

ATA/795/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 avril 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALES DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 juin 2018 (JTAPI/581/2018)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ a déposé sa déclaration fiscale 2016 auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 30 mars 2017.

Le contribuable a notamment fait valoir, s'agissant des éléments qui restent litigieux, une déduction de CHF 30'600.- pour les pensions alimentaires versées à son ex-épouse. Le mariage avait été dissous par jugement du 27 septembre 2013. Ce jugement lui donnait acte qu'il s'engageait à prendre en charge l'entretien de B_____, né le _____ 1996 (ch. 3 du jugement), et de ses deux autres enfants majeurs, C_____, né le _____ 1993, et D_____, né le _____ 1994 (ch. 4 du jugement), ainsi qu'à verser à son ex-épouse, par mois et d'avance, une contribution d'entretien de CHF 3'400.- jusqu'au 30 septembre 2016 inclus (ch. 5 du jugement).

Cette dernière contribution avait été compensée avec l'accord de son ex-épouse par les charges que celle-ci aurait dû payer sur la maison familiale, dans laquelle elle continuait d'habiter en 2016, ainsi que des frais concernant ses enfants. Il avait payé mensuellement sa part des frais de participation au loyer, électricité, etc. de factures libellées à son nom.

- 2) Le contribuable ayant élevé réclamation contre sa taxation 2016, l'AFC-GE a, par décision sur réclamation du 11 décembre 2017 concernant l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral (IFD) 2016, accepté certains éléments contestés mais n'a admis la pension alimentaire versée à l'ex-épouse qu'à concurrence de CHF 5'400.-.

- 3) Par acte du 14 décembre 2017, le contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE.

Il exposait notamment, s'agissant des éléments toujours litigieux, que le jugement de divorce n'excluait pas la possibilité que la pension alimentaire soit compensée avec les dettes de son ex-épouse envers lui. Celle-ci ne payait plus sa quote-part de dépenses d'électricité, de mazout, de scolarité des enfants, etc. La somme de CHF 34'000.- devait ainsi être admise puisqu'il l'avait effectivement déboursée en compensation des charges impayées par son ex-épouse.

La valeur locative de la villa ne pouvait pas être prise en compte durant toute l'année car la villa avait été mise en vente.

- 4) Le 19 février 2018, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet, contestant point par point les griefs du contribuable. Il ne démontrait notamment pas qu'il n'avait pas résidé dans la villa.

- 5) Le contribuable a renoncé à répliquer.
- 6) Par jugement du 18 juin 2018, le TAPI a rejeté le recours.

Sur les éléments toujours litigieux, il a retenu que le contribuable à qui incombait le fardeau de la preuve, n'avait pas démontré avoir effectivement versé à son ex-épouse plus que la somme de CHF 5'400.-. Aucun élément ne permettait de retenir qu'il s'était effectivement acquitté de sa dette alimentaire moyennant une compensation.

Quant à l'imposition partielle de la valeur locative de sa villa, en raison du fait qu'il ne l'aurait occupée que durant une partie de l'année 2016 car elle avait été mise en vente, le contribuable n'avait fourni aucun élément concret permettant d'établir ces faits et il n'avait même pas précisé la période exacte durant laquelle son bien aurait été en vente, cela alors qu'il avait eu l'occasion de répliquer.

- 7) Par acte mis à la poste le 13 juillet 2018, M. A _____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) en concluant à son annulation sur deux points.

La pension alimentaire avait été payée à son épouse par compensation avec les factures de charges relatives à son entretien, à celui de la maison et des enfants (universités privées ou logement à l'étranger). Il produisait les justificatifs du paiement des factures.

La maison était en vente et un mandat avait été donné à la régie _____ comme le prouvaient les courriels produits. Il ne vivait plus dans la maison depuis le mois de juillet et son ex-épouse l'avait quittée un peu plus tôt.

- 8) Le 23 juillet 2018, le TAPI a transmis son dossier, renonçant à formuler des observations.
- 9) Le 31 août 2018, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet, reprenant l'argumentation déjà développée par le TAPI dans son jugement sur les deux éléments contestés.
- 10) Le 19 septembre 2018, le recourant a répliqué.

L'entretien dont il était question dans la convention se limitait aux études dans des établissements publics et non dans des établissements privés. Les frais liés à la consommation d'énergie étaient assumés à 50 % par les parties avec l'accord de son ex-épouse qui avait décidé de rester vivre dans la maison familiale de 2013 à mars 2016.

La maison était en vente, son ex-épouse, propriétaire à 50 % de la maison, n'avait pas été taxée sur la valeur locative ; les enfants majeurs y vivaient le temps

qu'elle soit vendue et lui-même n'y vivait plus comme il l'avait annoncé au contrôle de l'habitant. Lui imposer un revenu fictif alors qu'il ne vivait plus dans la maison constituait une inégalité de traitement.

- 11) Le 24 septembre 2018, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le recourant fait grief au TAPI d'avoir confirmé la taxation sur deux points, soit la pension alimentaire et la valeur locative.
- 3) Le recourant conteste l'absence de prise en compte au titre de pension alimentaire des paiements effectués pour des dépenses liées à l'immeuble lui appartenant ainsi qu'à son ex-épouse, alors que 50 % de ces frais incombait à cette dernière. Il en allait de même de frais tels que la crémation du chien, les frais pour l'université de C_____, le logement de B_____ ou le loyer de l'appartement de D_____ à Fribourg.
- 4) Selon les art. 22 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et 33 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), donc concernant l'ICC et l'IFD, la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, est déduite du revenu, 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.

En règle générale, les pensions et contributions d'entretien ressortent d'une convention ou d'un jugement. La question se pose de savoir si seuls sont imposables (respectivement déductibles) les aliments fixés dans un jugement ou dans une convention ratifiée par le juge ou par l'autorité de protection de l'enfant. La LIFD ne pose pas de condition expresse quant à la forme qu'ils doivent revêtir pour être reconnus fiscalement (Christine JAKUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2017, p. 578 n. 40-41). Seules les contributions d'entretien effectivement payées sont imposables auprès de leur destinataire en vertu de l'art. 23 let. f LIFD (Christine JAKUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., p. 580 n. 42).

Par pension alimentaire imposable chez l'(ex)-conjoint bénéficiaire (et déductible par le débiteur), on entend la rente d'entretien en espèces. Les prestations périodiques en nature supportées par l'époux astreint à verser des aliments lui sont assimilées. En pratique, il s'agit notamment de prestations périodiques sous forme de paiement indirects, à savoir le règlement, par le débiteur de l'entretien, de charges telles que le loyer et les primes d'assurance-maladie dus par le créancier de l'entretien (Christine JAUQUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., p. 581 n. 46). Ainsi, par exemple ont été retenues comme contribution d'entretien déductible, les sommes retirées par une épouse séparée de fait, d'un compte bancaire commun alimenté uniquement par le salaire de l'époux (arrêt du Tribunal fédéral 2C_502 2015 du 29 février 2016 consid. 4.2).

- 5) a. Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD).

Des règles similaires figurent dans la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), pour la taxation de l'ICC (art. 25, 26, 31 LPFisc). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt du Tribunal fédéral 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/265/2016 du 22 mars 2016 consid. 8).

b. La procédure administrative est régie essentiellement par la maxime inquisitoire, selon laquelle l'autorité définit les faits pertinents et les preuves nécessaires, qu'elle ordonne et apprécie d'office. Cette maxime doit cependant être relativisée par son corollaire, à savoir le devoir des parties de collaborer à l'établissement des faits (ATF 128 II 139 consid. 2b ; 120 V 357 consid. 1a ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_205/2012 du 6 novembre 2012 consid. 2.1). Conformément au principe général de procédure consacré à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), il incombe en effet à l'administré d'établir les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'il est le mieux à même de connaître, notamment parce qu'ils ont trait spécifiquement à sa situation personnelle (ATF 125 IV 161 consid. 4 ; 120 Ia 179 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_205/2012 précité consid. 2.1 ; 1B_152/2008 du 30 juin 2008 consid. 3.2 ; 2A.592/2006 du 25 janvier 2007 consid. 4.2). Le Tribunal fédéral a même qualifié cette obligation de « devoir de collaboration spécialement élevé » lorsqu'il s'agit d'éléments ayant trait à la situation personnelle de l'intéressé, puisqu'il s'agit de

faits qu'il connaît mieux que quiconque (arrêts du Tribunal fédéral 1C_58/2012 du 10 juillet 2012 consid. 3.2 et la référence citée ; 2C_703/2008 du 8 janvier 2009 consid. 5.2 ; 2C_80/2007 du 25 juillet 2007 consid. 4 et les références citées).

Le droit administratif genevois prévoit par ailleurs que les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dans les procédures qu'elles introduisent elles-mêmes, dans celles où elles y prennent des conclusions indépendantes ainsi que dans les autres cas prévus par la loi (art. 22 LPA, applicable par renvoi de l'art. 2 al. 2 LPFisc).

c. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015).

Conformément à la jurisprudence, dès lors que l'AFC-GE a écarté un montant lors de la taxation, puis lors de la réclamation, il appartient au recourant d'apporter spontanément les justificatifs y relatifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.5.3 ; ATA/702/2011 du 15 novembre 2011).

d. En l'espèce, en plus des paiements directs de la pension alimentaire attestée à hauteur de CHF 5'400.-, le recourant allègue avoir effectué des paiements indirects pour CHF 25'200.-, correspondant à la différence avec le montant annuel de la pension alimentaire fixée par le jugement de divorce, à CHF 30'600.- jusqu'au 30 septembre 2016. Le recourant a produit des factures de mazout, libellées au nom de son ex-épouse et payées par lui, ainsi que des versements concernant les frais de logement de ses fils.

S'agissant de ces derniers versements, effectués par le recourant en paiement des frais d'immatriculation et de loyer pour ses fils, ceux-ci l'ont été sur la base d'une obligation d'entretien fondée sur le droit de la famille et sur l'engagement pris par le recourant, et dont le jugement de divorce lui donne acte aux ch. 3 et 4, de subvenir à l'entretien de ses enfants. Ainsi, il n'est pas possible de considérer que ces frais soient englobés dans la pension alimentaire de son ex-épouse et que les versements valent paiement indirect de celle-ci.

S'agissant du paiement des factures de mazout, libellées au nom de son ex-épouse qui concernent le domicile commun des ex-époux en 2016, dont le recourant s'est acquitté, la preuve que ces versements représentent entièrement ou pour une part, la pension alimentaire due à son ex-épouse, n'est pas rapportée par le recourant, notamment en l'absence de la production d'une convention commune sur ce point ou par tout autre moyen susceptible d'exclure que ces versements aient été faits à un autre titre ou découlent d'une convention concernant les frais liés à la maison appartenant en commun aux ex-époux, par exemple.

En conséquence, c'est à juste titre que ces déductions n'ont pas été prises en compte par l'AFC-GE et par le TAPI.

6) Le recourant requiert l'imposition partielle de la valeur locative de sa villa qui aurait été mise en vente et qu'il n'aurait occupée qu'une partie de l'année 2016.

a. Parmi les revenus soumis à imposition figure la valeur locative d'un bien immobilier, propriété du contribuable. Il s'agit d'un revenu en nature dont la valeur économique correspond au loyer que le contribuable aurait pu obtenir d'un tiers en louant son logement (ATF 131 I consid. 2.2 ; 112 I a 242 ; RDAF 1997 II p. 706 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 155 n. 210).

La valeur locative des biens immobiliers occupés par leurs propriétaires est calculée par l'AFC-GE, tant pour l'ICC que pour l'IFD, à partir des réponses données par les contribuables concernés au « questionnaire destiné aux propriétaires d'appartement et de villa ». Une valeur locative brute est déterminée d'après une valeur locative de base, qui est fonction de la surface habitable et du nombre de pièces. La valeur locative de base est ensuite multipliée par des coefficients pour tenir compte du type d'habitation, de l'aménagement, de la vétusté, des nuisances et de la situation. Le résultat est finalement adapté à l'indice genevois des loyers. La valeur locative brute obtenue fait ensuite l'objet de pondération en fonction de la durée d'occupation et du taux d'effort (art. 24 al. 2 LIPP).

Cette méthode d'évaluation est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C_354/2012 du 4 octobre 2010 ; 2C_469/2007 du 8 janvier 2008 ; ATA/159/2010 du 9 mars 2010 ; ATA/442/2007 du 4 septembre 2007).

b. Selon la jurisprudence relative à l'art. 21 al. 1 let. b LIFD, applicable par analogie à l'art. 24 al. 1 let. b LIPP, il y a un usage personnel lorsque le propriétaire habite effectivement sa maison, mais également lorsqu'il s'en réserve simplement le droit, sans en faire effectivement usage. Dans ce cas également, il « a droit » à l'appartement, car il peut l'occuper lui-même en tout temps. Il est

imposable sur l'avantage économique ainsi assuré. C'est par sa volonté de garder l'appartement à sa libre disposition qu'il s'est assuré cet avantage (ATF 75 I 246 consid. 1 ; RDAF 1950, 174). Cette volonté fait défaut lorsque, par exemple, l'appartement ne reste vide que parce que le propriétaire ne trouve pas de locataire (ATF 72 I 223 ; RDAF 1947, 17), ou lorsqu'une maison ne reste vide que parce que l'immeuble est destiné à être vendu (ATF 75 I 249 ; RDAF 1950, 174).

On n'est donc pas en présence d'une occupation propre déclenchant l'imposition de la valeur locative chez le propriétaire si le bien immobilier reste vide et inoccupé pour des raisons externes, sans la volonté du contribuable, par exemple parce qu'un locataire ne peut pas être trouvé (JAB 1986, 154), parce que l'immeuble n'est que partiellement utilisable (AGVE 1998, 466) ou parce que l'immeuble est en vente et doit donc rester vide (ATF 72 I 223 ; RDAF 1981, 24 ; Nicolas MERLINO in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit, n. 98 et 99, p. 525).

c. En l'espèce, le recourant allègue que sa maison a été mise en vente en 2016. À l'appui de ses allégations, il produit des courriels provenant d'une agence immobilière portant sur l'organisation de visites de la maison familiale. Dans ses écritures devant la chambre de céans, il indique des dates qui seraient celles auxquelles lui-même, son ex-épouse et ses enfants ont quitté la villa sans apporter aucun justificatif quant aux dates alors que la question des preuves avait déjà été soulevée devant la juridiction de première instance, sans que le recourant ne tente de prouver ses allégués au stade de la réplique.

Dans ces circonstances, en l'absence de justificatifs permettant d'attester si, et quand le cas échéant, la villa devait rester vide en raison de la mise en vente, l'AFC-GE et le TAPI ont refusé à bon droit les déductions sollicitées et le grief sera écarté.

Entièrement infondé, le recours sera rejeté.

- 7) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 13 juillet 2018 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2018 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas 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 ;

communique le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :