

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/72/2008-ICC

ATA/469/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 juillet 2011

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur G _____

représenté par Me Michel Lambelet, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 27 septembre 2010 (DCCR/1378/2010)

EN FAIT

1. Monsieur G_____, domicilié à Genève, a été condamné à verser à son épouse, par mois et d'avance, dès le 21 septembre 2001, la somme de CHF 925.- à titre de contribution d'entretien aux termes d'un jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale du 10 juillet 2002.
2. Sur appel de M. G_____, la Cour de justice a, par arrêt du 11 avril 2003, modifié le jugement précité et fixé la contribution d'entretien due à l'épouse à CHF 215.- du 21 septembre 2001 au 30 avril 2002 et à CHF 925.- du 1^{er} mai 2002 au 30 septembre 2006.
3. Après avoir reçu un commandement de payer, M. G_____ a commencé à s'acquitter du paiement de la contribution d'entretien précitée dès le mois de décembre 2003.
4. Dans ses déclarations fiscales 2003 et 2004, il a mentionné au titre de déductions un montant de CHF 925.- en 2003 et un total de CHF 10'175.- en 2004 (CHF 925.- x 11).
5. Le 16 juin 2005, le Tribunal de première instance de Genève a prononcé le divorce des époux G_____ et condamné M. G_____ à verser à son ex-épouse, par mois et d'avance, à titre de contribution d'entretien, la somme de CHF 925.- jusqu'au 30 septembre 2006.
6. Dans sa déclaration d'impôt 2005, le contribuable a déduit au titre de contribution d'entretien la somme de CHF 19'632.-, correspondant aux contributions d'entretien versées pour l'année 2005 d'une part, et à des arriérés relatifs aux années 2003 et 2004, d'autre part.
7. Le 21 août 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a expédié à M. G_____ un bordereau d'impôt concernant les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2005 et un autre relatif à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005. Dans l'un et l'autre cas, l'AFC-GE avait pris en considération la déduction des contributions d'entretien à hauteur de CHF 12'025.- seulement. Le solde, soit CHF 7'607.-, ne pouvait être admis en déduction du revenu du contribuable car « les pensions alimentaires faisant l'objet de saisies sur salaire ne peuvent être acceptées en déduction, ces dernières relevant d'un remboursement de dettes antérieures à l'année fiscale 2005 et de ce fait, non déductibles », comme cela résultait d'une note figurant sur lesdits bordereaux.
8. Le 19 septembre 2006, le contribuable a formé réclamation à l'encontre des deux bordereaux de taxation.

9. Le 20 septembre 2006, le contribuable a déposé une demande en révision au sens de l'art. 55 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) contre le bordereau ICC 2005 et, séparément, une demande en révision en application de l'art. 147 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) contre le bordereau IFD 2005. Le jugement de divorce étant intervenu en date du 1^{er} janvier 2003 (*sic*), il convenait de réviser les taxations 2004 et, cas échéant, 2003.

Ces demandes en révision devaient être traitées après que les deux bordereaux seront devenus définitifs.

10. Le 12 octobre 2006, l'AFC-GE a suspendu l'examen de ces dernières demandes en attendant le prononcé d'une décision sur réclamation.
11. Par décisions du 15 novembre 2006, l'AFC-GE a rejeté les demandes en révision portant sur l'ICC et l'IFD 2003. Elle en a fait de même pour l'année 2004, les taxations ne pouvant être révisées car aucun fait important, ni aucune preuve concluante, n'avait été découvert. Référence était faite pour l'ICC à l'art. 39 al. 1 LPFisc et pour l'IFD à l'article 132 al. 1 LIFD.

12. Par décisions du 16 novembre 2006, l'AFC-GE a encore rejeté les réclamations formulées contre les bordereaux ICC et IFD 2005. La déduction qui devait être admise pour 2005 se montait à CHF 11'100.- (12 x CHF 925.-) et non à CHF 12'025.-. Compte tenu du montant en jeu, l'AFC-GE renonçait toutefois à rectifier la taxation en défaveur du contribuable. La différence de CHF 7'606,75 résultant de son calcul initial, versée en 2005 à l'ex-épouse du contribuable, correspondait à un remboursement de dettes non déductibles en application respectivement des art. 9 let. c 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 (LIPP-V - D 3 16) et 34 let. c LIFD.

Ces décisions du 16 novembre 2006 n'ont pas fait l'objet de recours.

13. Le 14 décembre 2006, M. G_____ a élevé réclamation contre les décisions du 15 novembre 2006 refusant de réviser les taxations 2003 et 2004. Il alléguait que l'AFC-GE avait recouru à une nouvelle pratique en refusant la déduction des sommes payées au titre de contribution d'entretien au moment du paiement de celles-ci. Or, ce n'était qu'à réception des bordereaux datés du 21 août 2005 (*recte* : 2006) relatifs à l'ICC et l'IFD 2005 qu'il avait appris que les montants dont il s'était acquitté au titre d'arriérés ne pourraient être déduits en 2005. Cette nouvelle pratique de l'AFC-GE motivait la demande en révision. Un courrier similaire concernait la demande en révision de la taxation 2004.

14. Par décisions du 6 décembre 2007, l'AFC-GE a rejeté la réclamation contre les décisions du 15 novembre 2006, aucun fait important ni aucune preuve concluante n'ayant été découvert. Il résultait de ces documents que les bordereaux de taxation 2003 avaient été remis au contribuable le 26 mai 2005, et ceux de 2004 le 16 août 2004 (*sic*).
15. Par pli posté le 3 janvier 2008, le contribuable a recouru contre ces décisions du 6 décembre 2007 auprès respectivement de la commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après : CCRMI) et de la commission cantonale de recours en matière d'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD), devenues le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), puis dès le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), en concluant à ce que les taxations ICC et IFD 2003 et 2004 fassent l'objet d'une révision. Jusqu'en 2006, l'AFC-GE avait toujours demandé l'attestation visant à l'effectivité du paiement des pensions alimentaires. Le recourant ne s'étant pas acquitté des pensions alimentaires prévues par le jugement de divorce, il ne pouvait à l'évidence prétendre leur déductibilité. Le jugement rendu par voie de procédure accélérée en avril 2003 le condamnant à s'acquitter d'une pension de CHF 925.- par mois jusqu'au 30 septembre 2006 avait fait l'objet d'une décision devenue définitive le 16 juin 2005 dans le cadre du jugement de divorce. Aussi, ce n'était que dans le cadre de la taxation 2005 qu'il avait découvert des faits importants, à savoir que l'AFC-GE n'admettait pas la déductibilité des pensions arriérées dans le cadre de la taxation 2005, alors que ces arriérés avaient bien été payés au cours de cette année-ci, mais qu'elle assimilait ces arriérés à une créance née en 2003, respectivement en 2004.

Il était donc manifeste que l'AFC-GE, qui avait statué en 2003, n'était pas au fait que le recourant devait s'acquitter d'une pension alimentaire et que celle-ci était définitive. L'AFC-GE ne pouvait connaître, au moment de la taxation, respectivement 2003 et 2004, le contenu du jugement de divorce confirmant le montant de la pension due par le recourant dès 2003 jusqu'en 2006. L'AFC-GE devait admettre la révision de ces taxations, car il en allait du respect du principe constitutionnel de la capacité contributive du contribuable. Refuser la déductibilité de ces contributions d'entretien en 2005, et en refuser la déductibilité antérieurement, reviendrait à le surimposer.

16. L'AFC-GE a répondu au recours le 24 septembre 2008. Le versement d'arriérés de contribution d'entretien en 2005, lesquelles étaient exigibles en 2003 ou en 2004, ne saurait être considéré comme un fait nouveau ouvrant droit à la révision des taxations. D'ailleurs, comme le soulignait à juste titre le recourant, ce n'était que le paiement effectif des contributions d'entretien et non leur exigibilité qui justifiait leur déductibilité. Ainsi, la question de la déductibilité d'arriérés de contribution d'entretien ne pouvait se poser que pour l'année de leur versement, soit en l'espèce dans le cadre des taxations relatives à l'année 2005. Dans la

mesure où le recourant n'avait pas recouru contre les décisions sur réclamation du 16 novembre 2006 concernant l'année 2005, la déductibilité des arriérés de contribution d'entretien litigieuse dans le cadre de cette année pouvait demeurer ouverte.

17. Le 27 septembre 2010, la commission a rejeté les recours de M. G_____ après les avoir joints. Elle a mis à sa charge un émolument de CHF 500.-. Le jugement de divorce prononcé le 16 juin 2005 n'avait rien changé aux contributions d'entretien dues par le recourant pour 2003 et 2004, puisqu'il fixait, comme les deux jugements précédents, le montant de la contribution d'entretien à CHF 925.- par mois. Cet arrêt de la Cour de justice ne comportait ainsi aucun fait nouveau.

En 2003, le recourant connaissait le montant exact des contributions d'entretien dont il devait s'acquitter pour les années 2003 et 2004. Saisie d'une demande en révision des taxations 2003 et 2004, elle ne pouvait pas entrer en matière sur la taxation 2005. Les arriérés de pension pour 2003 et 2004 versés en 2005 n'étaient pas déductibles puisqu'il s'agissait du remboursement d'une dette au sens des art. 34 let. c LIFD, 5 et 9 let. c LIPP-V et 55 al. 1 LPFisc.

18. Par pli posté le 12 novembre 2010, le contribuable a recouru contre cette décision 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). Il a conclu principalement à ce qu'il soit dit que les taxations ICC et IFD 2003 et 2004 pouvaient faire l'objet d'une révision. Cela fait, l'AFC-GE devait être invitée à émettre de nouveaux bordereaux ICC et IFD 2003 et 2004, puis lui octroyer une indemnité de procédure.

Il a repris son argumentation. Soit les taxations 2003 et 2004 avaient été établies alors qu'un fait important n'était pas encore connu, à savoir « le changement de procédure de l'administration qui est (était) intervenu dès la taxation 2005 et alors il y a motif à révision au sens des art. 55 et 147 al. 1 let. a LPFisc et LIFD (étant entendu que le recourant ne pouvait faire valoir au sens de l'al. 2 desdits art. une réclamation puisque tant pour la taxation 2003 que 2004, la procédure appliquée par l'administration était conforme à ce qui avait toujours été appliqué dans le passé). Soit l'on considère que ce changement de pratique n'est pas un fait important découvert dans le cadre de la taxation 2005, mais alors l'administration a établi des taxations 2003 et 2004 en violant une règle essentielle de la procédure, soit notamment celles visant une taxation complète et exacte en collaboration avec le contribuable, qui respecte notamment les principes constitutionnels de la bonne foi et de la capacité contributive ».

19. Le 7 décembre 2010, la commission a produit son dossier.

20. Le 21 décembre 2010, l'AFC-GE a répondu en contestant avoir changé sa pratique. Elle s'était toujours limitée à déduire les contributions d'entretien effectivement versées par les contribuables. Ce grief devait donc être écarté. Elle avait ainsi admis en déduction les montants effectivement versés par M. G_____, à savoir CHF 925.- en 2003 et CHF 10'175.- en 2004. Ces taxations étaient entrées en force et ne pouvaient plus être revues que sous l'angle de la voie de droit extraordinaire de la révision. Or, aucune des conditions des art. 55 al. 1 LPFisc et 147 al. 1 LIFD n'était satisfaite, de sorte que le recours devait être rejeté.
21. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a renoncé à se déterminer.
22. Sur quoi, 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, 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 - aLOJ ; 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. Le recours ne porte pas sur la taxation 2005, mais uniquement sur le refus de l'AFC-GE, confirmé par la commission, de réviser les taxations 2003 et 2004. La teneur des art. 147 al. 1 et 2 LIFD et 55 al. 1 et 2 LPFisc est strictement identique, comme le sont les art. 148 LIFD et 56 LPFisc s'agissant du délai dans lequel la demande en révision doit être déposée. Ainsi, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office :
- « a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts ;
 - b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure ;

c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé.

La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué les motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui ».

Enfin, la demande doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans suivant la notification de la décision ou du prononcé.

4. Il est constant que les taxations 2003 et 2004 sont entrées en force et qu'elles tenaient compte et l'une, et l'autre, des déductions opérées par le contribuable durant ces années-ci au titre de versement de la contribution d'entretien.
5. La demande en révision des taxations 2003 et 2004, formulée le 20 septembre 2006, a été présentée dans le délai précité à l'encontre de décisions entrées en force et le rejet des demandes en révision par l'AFC-GE le 15 novembre 2006 a fait l'objet d'une réclamation, puis d'un recours auprès de la commission et auprès de la chambre de céans, de sorte que la procédure a été respectée.
6. A teneur des dispositions légales applicables jusqu'au 31 décembre 2009, à savoir l'art. 5 LIPP-V et des art. 24 let. e et 33 al. 1 let. c LIFD, les contributions d'entretien versées au conjoint séparé judiciairement ou divorcé sont déductibles du revenu du débiteur. Seuls les paiements réellement effectués sont admis en déduction par l'AFC-GE.
7. Or, le montant payé en sus par le contribuable en 2005 pour 2003, respectivement 2004, qu'il s'agisse de CHF 8'532.- comme l'AFC-GE l'avait initialement admis, ou de CHF 7'607.- comme c'était le cas, constitue des arriérés de pension alimentaire et partant, des dettes du recourant à l'encontre de son ex-conjoint, ce qui est attesté par le fait que ces montants ont fait l'objet de saisies sur salaire. En ne tenant pas compte desdits arriérés, l'AFC-GE n'a fait qu'appliquer la loi. Il n'y a donc pas eu de changement de pratique, de sorte qu'aucun motif de révision n'est réalisé, à supposer que le changement de pratique allégué ait pu en constituer un.
8. En conséquence, le recours sera rejeté, la décision attaquée étant en tous points conforme au droit.
9. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge du recourant. Il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 novembre 2010 par Monsieur G_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 27 septembre 2010 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit qu'il ne lui 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 Me Michel Lambelet, avocat du recourant, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions et au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :