

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/936/2013-ICCIFD

ATA/753/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 23 septembre 2014

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

contre

A_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
13 janvier 2014 (JTAPI/32/2014)**

EN FAIT

- 1) Le présent litige porte sur la taxation fiscale 2011 de Monsieur A_____, né le _____ 1961, contribuable dans le canton de Genève.

M. A_____ est père de quatre enfants. Les trois premiers, soit B_____, née le _____ 1991, C_____, née le _____ 1994 et D_____, né le _____ 1996, sont issus d'un mariage dissous par le divorce le 6 mars 2008. La quatrième, E_____, née le _____ 2008, est née hors mariage et M. A_____ ne vit pas avec la mère de celle-ci.

Selon le jugement de divorce, M. A_____ devait verser à son ex-épouse, à titre de contribution à l'entretien de chacun de ses trois enfants, CHF 900.- jusqu'à l'âge de 12 ans, CHF 1'100.- jusqu'à l'âge de 15 ans et CHF 1'300.- jusqu'à l'âge de 18 ans ou postérieurement jusqu'à l'âge de 25 ans en cas de poursuite d'études sérieuses et suivies.

Pour l'entretien d'E_____, le contribuable devait s'acquitter auprès de celle-ci d'un montant de CHF 900.- jusqu'à l'âge de 12 ans, puis de CHF 1'300.- jusqu'à sa majorité.

- 2) Le 8 août 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), lui a adressé par courrier recommandé un rappel concernant le dépôt de sa déclaration fiscale 2011.
- 3) Le 13 septembre 2012, l'AFC-GE a taxé d'office M. A_____ pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2011, sur la base d'un revenu imposable de CHF 30'000.- et d'une fortune de CHF 0.-. L'ICC se montait à CHF 2'229.65 (hors frais de CHF 30.- et amende de CHF 100.-), et l'IFD à CHF 120.10.
- 4) Ce même jour, M. A_____ a remis à l'AFC-GE les pages 1, 2, 3 et 7 de sa déclaration fiscale 2011, signée et datée du 31 août 2012. Il déclarait avoir perçu en 2011 un salaire brut de CHF 72'124.- et avoir payé CHF 55'200.- de pensions alimentaires. Étaient joints à cette déclaration son jugement de divorce du 6 mars 2008, une convention alimentaire du 19 janvier 2009 ratifiée par le juge de Paix, son certificat de salaire 2011, son bail à loyer, des extraits de compte bancaire, ainsi que d'autres documents relatifs à sa situation financière.
- 5) Considérant ce courrier comme une réclamation, l'AFC-GE a informé le contribuable par pli recommandé du 29 octobre 2012 qu'elle entendait rectifier en sa défaveur la taxation contestée, en ce sens que son revenu net imposable s'élevait à CHF 121'102.- pour l'ICC et à CHF 118'800.- pour l'IFD.

M. A_____ était invité à faire part dans les vingt jours de sa détermination et à produire ses éventuels moyens de preuve.

- 6) Par courrier du 15 novembre 2012, M. A_____ a contesté le montant de l'assiette fiscale telle que déterminée par l'AFC-GE. Cette dernière n'avait pas déduit les pensions alimentaires versées pour ses filles, tout comme la déduction des primes d'assurance-maladie d'une de ses filles et de lui-même.
- 7) Le 11 janvier 2013, l'AFC-GE a informé le contribuable par pli simple que, suite au dépôt de sa déclaration fiscale 2011, les assiettes fiscales le concernant avaient été fixées à CHF 116'662.- pour l'ICC, et à CHF 117'100.- pour l'IFD et lui aurait transmis deux avis de taxation ICC et IFD « spécimens » avec ce courrier.
- 8) Le 15 février 2013, selon le contribuable, l'AFC-GE lui a adressé une décision sur réclamation unique portant à la fois sur l'ICC et l'IFD 2011. Dite décision confirmait les deux avis de taxation « spécimen » qui lui avaient été notifiés et qui rectifiaient en sa défaveur la taxation d'office.

Cette décision, signée par le chef de service de la taxation D, ne figure pas dans le dossier de pièces transmis par l'AFC-GE, laquelle a versé à la procédure deux décisions sur réclamation distinctes, toutes deux datées du 15 février 2013 et signées d'un adjoint au chef de service de la taxation D, l'une concernant l'ICC, l'autre l'IFD, à teneur desquelles elle rectifiait, à titre tout à fait exceptionnel, la taxation de M. A_____.

Malgré cette divergence, les parties s'accordent pour admettre qu'avec sa décision sur réclamation, deux bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2011 ont été communiqués au contribuable, à teneur desquels l'ICC se montait à CHF 24'272.80 sur la base d'un revenu imposable de CHF 111'662.- et l'IFD à CHF 3'766.20 sur la base d'un revenu imposable de CHF 110'700.-.

- 9) a. Selon l'avis de taxation ICC précité, l'AFC-GE avait notamment tenu compte des déductions suivantes :
- assurance-maladie (code 52.21) : CHF 4'400.- ;
 - pensions, contributions d'entretien versées (code 53.10) : CHF 28'800.- ;
 - charges de famille ICC (code 61.25) : CHF 5'000.-.

La fille majeure de M. A_____ n'habitait pas avec lui et il lui versait une pension alimentaire. Par conséquent, sa prime d'assurance-maladie ne pouvait être déduite mais il bénéficiait en contrepartie d'une demi-charge de famille. Pour les autres enfants, ceux-ci n'habitant pas avec le contribuable, celui-ci ne pouvait bénéficier de déductions pour charges de famille.

b. Concernant l'IFD, l'AFC-GE a notamment déduit les sommes suivantes :

- assurance-maladie (code 52.00) : CHF 1'700.- ;
- pensions, contributions d'entretien versées (code 53.10) : CHF 28'800.- ;
- charges de famille IFD (code 61.20) : CHF 6'400.-.

Ce bordereau était accompagné des mêmes remarques relatives aux déductions et charges de famille que pour l'ICC.

- 10) Par acte du 15 mars 2013, M. A_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre cette décision.

L'AFC-GE n'avait tenu compte que des pensions alimentaires versées en faveur de ses enfants C_____ et D_____, mais pas de celles relatives à ses filles B_____ et E_____. Le total des pensions et contributions d'entretien versées en 2011 s'élevait à CHF 55'200.-, et non à CHF 28'800.- comme l'AFC-GE l'avait retenu.

- 11) Dans sa réponse du 25 juin 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

La pension versée pour B_____ n'était pas déductible, de même que celle versée pour Amélia, faute pour le contribuable d'avoir justifié des versements effectifs.

Il n'avait pas démontré qu'il participait à l'entretien de B_____. Celle-ci était au demeurant mariée depuis le 3 mai 2010 et vivait chez sa mère. Le contribuable n'aurait ainsi pas dû bénéficier des déductions pour charges de famille ICC et IFD.

- 12) Par jugement du 13 janvier 2014, le TAPI a admis le recours par substitution de motifs et annulé les bordereaux rectificatifs du 15 février 2013, produits par M. A_____.

Constatant la divergence entre les décisions sur réclamation remises par les parties, le TAPI s'en est tenu à la décision sur réclamation du 15 février 2013 produite par le contribuable, dont il était certain qu'elle lui avait été notifiée.

Ce dernier avait remis à l'AFC-GE une déclaration 2011 incomplète et n'avait pas, au stade d'une réclamation sur taxation d'office, prouvé le caractère manifestement inexact de cette dernière. Il n'appartenait pas au TAPI, dans ces circonstances, de déterminer le montant des contributions d'entretien déductibles sur le revenu, dès lors que le contribuable n'avait pas respecté les conditions formelles de recevabilité de la réclamation.

La notification des bordereaux du 15 février 2013 avait eu pour effet de rectifier en sa défaveur les montants dus par le contribuable pour l'ICC et pour l'IFD. Or, il ne ressortait aucunement des pièces du dossier qu'il avait été entendu sur ce point. Dès lors, lesdits bordereaux devaient être annulés. Le recours devait être admis par substitution de motifs.

- 13) Le 12 février 2014, l'AFC-GE a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et au rétablissement de ses décisions du 15 février 2013.

Le droit d'être entendu du contribuable n'avait pas été violé. Sur le fond, l'AFC-GE reprenait sa précédente argumentation à propos de la non-déductibilité de la pension versée pour l'entretien de sa fille majeure et de l'absence de preuve du versement effectif de la pension alimentaire qu'il devait payer pour sa dernière fille mineure.

- 14) En date du 17 février 2014, le TAPI a transmis son dossier, sans formuler d'observation.
- 15) M. A_____ s'est vu impartir un délai au 17 mars 2014, puis au 7 avril 2014, pour répondre, au terme duquel il ne s'est pas manifesté.
- 16) Sur quoi, la cause a été 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) L'autorité de taxation procède à une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - 642.11 ; art. 37 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

- 3) Le contribuable taxé d'office peut adresser au département une réclamation écrite dans les trente jours qui suivent la notification de la décision de taxation, uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 132 al. 1 et 3 LIFD ; art. 39 al. 1 LPFisc). La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD ; art. 39 al. 2 LPFisc).
- 4) Le département prend, après instruction, une décision sur la réclamation. Il peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de celui-ci (art. 135 al. 1 LIFD ; art. 43 al. 1 LPFisc)
- 5) a. En l'espèce, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI, savoir si la réclamation du contribuable était recevable, au regard des art. 132 al. 1 et 3 LIFD et 39 al. 1 LPFisc, n'a pas de pertinence. En effet, saisie d'une réclamation contre sa décision de taxation d'office, l'autorité fiscale était légitimée en application des art. 135 al. 1 LIFD et 43 al. 1 LPFisc, dès lors qu'elle constatait sur la base des pièces produites qu'elle s'était fondée sur un revenu bien inférieur au revenu réel du contribuable, de revoir la taxation du contribuable en sa défaveur.
- b. Dans ce cadre, contrairement à ce que le TAPI a retenu, elle a parfaitement respecté ses obligations découlant du respect du droit d'être entendu du contribuable en l'informant, à tout le moins le 29 octobre 2012, de son intention d'alourdir la taxation en lui impartissant un délai pour se déterminer sur les éléments de taxation qu'elle entendait retenir. Le contribuable a répondu le 15 novembre 2012 et fait valoir ses griefs relatifs aux éléments contestés. Le 11 janvier 2013, l'AFC-GE lui a ensuite adressé des spécimens de taxation ICC et IFD. Le 15 février 2013 enfin, l'AFC-GE lui a notifié la décision sur réclamation accompagnée des avis de taxation rectificatifs. Le contribuable a ainsi pu faire entendre son point de vue et faire valoir ses griefs et moyens de preuve à plusieurs reprises avant que la décision sur réclamation en sa défaveur ne soit établie, de sorte que la recourante n'a pas violé le droit d'être entendu de celui-ci.
- 6) Il ressort des pièces produites par les parties remises à l'appui de leurs écritures que figureraient dans le dossier de l'AFC-GE plusieurs décisions sur réclamation de teneurs différentes, mais toutes datées du même jour. À l'instar du TAPI, la chambre administrative, vu l'incertitude, traitera le contribuable en fonction de la décision sur opposition du 15 février 2012 produite par le contribuable, dès lors qu'il est établi qu'elle a été reçue par ce dernier. Cela étant, cette divergence fâcheuse n'a pas d'incidence sur l'issue du litige dans la mesure où les parties admettent que les bordereaux de taxation ICC et IFD 2011 notifiés à l'issue de la procédure de réclamation sont de teneur unique, les assiettes fiscales ICC et IFD étant fixées à respectivement CHF 111'662.- et CHF 110'700.-, et mentionnant les mêmes déductions et remarques.

- 7) À teneur de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, sont déduits du revenu 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.

L'art. 33 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 et qui reprend le texte de l'art. 5 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, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (aLIPP-V), est de même teneur. Les mêmes principes sont par conséquent applicables à l'IFD et à l'ICC (ATA/95/2012 du 21 février 2012 consid. 4b ; ATA/37/2011 du 25 janvier 2011 consid. 8).

- 8) a. Les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien au sens des dispositions précitées comprennent notamment l'obligation d'entretien qui va au-delà de la majorité de l'enfant pour lui permettre d'achever sa formation, la dette alimentaire des art. 328 et 329 du Code civil du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), de même que les montants dus sur la base de l'art. 133 al. 1 deuxième phrase CC, qui habilite le juge du divorce à maintenir la contribution d'entretien due à l'enfant confié à l'autre époux au-delà de l'âge de la majorité. Dès lors qu'elles ne sont pas imposables, ces prestations ne sont pas déductibles par celui qui les paie (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 165 n. 251).

b. En l'espèce, l'autorité recourante a donc refusé à juste titre d'admettre la déduction de la pension alimentaire payée par le contribuable pour l'entretien de sa fille majeure.

- 9) Dans le système de l'IFD, comme en matière d'ICC, la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien allouées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, sont déduites du revenu brut (art. 33 al. 1 let. c LIFD et art. 33 LIPP). En corollaire, ces prestations sont imposables chez le parent bénéficiaire (art. 23 let. f LIFD). Dans ce système, la déduction de la pension alimentaire représente une exception et doit respecter le principe de la concordance, c'est-à-dire que la prestation est déductible chez le débiteur, parce qu'elle est imposable chez son bénéficiaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 5.2.1 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 consid. 4c).

- 10) a. En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; ATA/283/2011 du 10 mai 2011 ; ATA/41/2011 du 25 janvier 2011 ;

Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., 2002, p. 416 et les références citées).

b. L'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (ATA/283/2011 du 10 mai 2011 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, 1998, 2^{ème} éd., p. 139 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 403s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2).

- 11) En l'espèce, le principe de la concordance n'empêche pas que, pour pouvoir être déduit, le paiement effectif de la contribution d'entretien doit être prouvé par le contribuable. Or, en l'espèce, l'intimé n'a produit que la convention d'aliments conclue avec la mère de l'enfant mais n'a pas établi avoir versé à celle-ci la pension alimentaire qu'il entend voir déduite de son revenu imposable 2011. Il n'a produit ni reçu signé de celle-là, ni relevé bancaire ou postal. L'intimé n'ayant pas sur ce point rapporté la preuve des faits propres à diminuer sa dette d'impôt, l'autorité fiscale était en droit de ne pas admettre la déduction de ladite pension. Dans la mesure où la preuve de l'existence de tels paiements n'a pas été apportée par l'intimé devant la chambre administrative, bien qu'il ait été invité à se déterminer sur le recours, le bien-fondé de la position de l'autorité fiscale ne peut qu'être confirmé.
- 12) Le recours interjeté par l'AFC-GE doit ainsi être entièrement admis en ce sens que l'arrêt querellé est annulé et que les bordereaux de taxation rectificatifs ICC et IFD 2011 du 15 février 2012 seront rétablis.
- 13) Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'intimé, qui n'a pas pris de conclusions devant la chambre administrative. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 12 février 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 janvier 2014 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 13 janvier 2014 ;

confirme les bordereaux rectificatifs 2011 du 15 février 2012 relatifs à l'impôt cantonal et communal ainsi qu'à l'impôt fédéral direct ;

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 ;

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

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

S. Hüsler Enz

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :