

BGer 9C 68/2023 vom 2. April 2024

Bundesgericht, 2024-04-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_68_2023

FR: TF 9C 68/2023 du 2 avril 2024

IT: TF 9C 68/2023 del 2 aprile 2024

Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Genève et impôt fédéral direct, période fiscale 2014 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi les art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Le recours a par ailleurs été interjeté en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF), par les destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière, en précisant que, comme le soulignent les recourants, les conclusions cassatoires qu'ils formulent alors que le Tribunal fédéral est une instance de réforme et que la partie recourante doit donc en principe prendre des conclusions sur le fond (cf. ATF 134 III 379 consid. 1.3) sont recevables, car, si le recours devait être admis, le Tribunal fédéral ne pourrait pas statuer lui-même (cf. ATF 136 V 131 consid. 1.2.; 134 III 379 consid. 1.3).

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, à savoir s'il a été soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 149 III 81 consid. 1.3; 148 I 127 consid. 4.3).

E. 2.2

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des situations visées à l' art. 105 al. 2 LTF .

E. 3

Par arrêt du 29 février 2024, le Tribunal fédéral a statué sur le recours dans la cause 9C_20/2023. La requête de jonction des causes est donc désormais sans objet, étant précisé que, dans l'arrêt 9C_20/2023 (cf. consid. 3), le Tribunal fédéral a rejeté la requête des recourants tendant également à la jonction de ces deux causes.

E. 4

Dans l'arrêt attaqué, la Cour de justice a retenu que, contrairement à ce que soutenaient les recourants (supra let. B), le Tribunal administratif et l'Administration cantonale avaient examiné l'objet du litige qu'ils avaient porté devant eux, de sorte que l'on ne pouvait pas reprocher au Tribunal administratif d'avoir commis un déni de justice formel et violé leur droit d'être entendu en statuant sur leur recours au lieu de renvoyer la cause à l'Administration cantonale (consid. 4 de l'arrêt cantonal). Sur le fond, la Cour de justice a confirmé que les recourants ne pouvaient pas bénéficier d'une déduction à titre de versement de contributions d'entretien qui allait au-delà de la prise en charge des frais de thérapie des enfants, prévue par le jugement de divorce. En effet, le recourant n'avait pas versé les contributions d'entretien comme le jugement de divorce le prévoyait. En outre, même si l'on devait accepter sur le principe la déduction, à titre de versement des contributions d'entretien dues, des paiements indirects que le recourant disait avoir effectués à ce titre, admettre une telle déduction supposerait de toute manière que le contribuable prouve avoir conclu un accord avec son ex-conjoint prévoyant un tel système, qui permette de distinguer clairement les frais d'entretien des enfants déductibles de ceux qui ne le sont pas. Or les recourants n'avaient pas apporté cette preuve (consid. 5).

E. 5.1

Les recourants reprochent d'abord à la Cour de justice d'avoir commis un déni de justice formel et violé leur droit d'être entendus (art. 29 al. 1 et 2 Cst.). Pour autant que l'on parvienne à dégager des griefs clairs de l'argumentation présentée pêle-mêle et d'une manière souvent confuse, les recourants reprochent à la Cour de justice de s'être abstenue de statuer sur le point de savoir "si, oui ou non, et si oui, de quelle manière l'AFC [soit l'Administration cantonale] et le Tribunal [administratif] auraient traité la question spécifique de la remise de dette" qui leur avait été soumise par les contribuables de sorte qu'il n'y aurait pas eu de déni de justice formel. Ils semblent aussi faire grief à la Cour de justice de ne pas avoir traité l'objet du litige, qui porte, selon eux, sur le point de savoir si les contributions d'entretien dues ont fait l'objet d'une remise de dette par l'ex-épouse du recourant et si une telle remise pouvait équivaloir au paiement des contributions par ce dernier. Enfin, ils soutiennent que, même s'il fallait admettre que la Cour de justice avait traité cette question, elle aurait néanmoins violé l' art. 29 Cst. car, en statuant sur ce point alors que les instances précédentes ne l'avaient pas fait, elle avait outrepassé sa compétence fonctionnelle et privé les recourants de plusieurs degrés de juridiction. L'arrêt attaqué violerait par ailleurs l' art. 95 LTF et serait incompatible avec les exigences de l' art. 112 al. 1 let. b LTF , car son état de fait serait incomplet et ne permettrait pas d'identifier l'objet du litige. En raison de ces carences, l'arrêt attaqué devrait être annulé et la cause renvoyée au Tribunal administratif pour qu'il entre en matière sur l'objet du litige. Les recourants reprochent aussi à l'Administration cantonale de ne pas avoir déterminé en vertu de son devoir de collaboration, les éléments de fait et de droit pertinents pour juger si les contributions d'entretien avaient fait l'objet d'une remise de dette de l'ex-épouse du contribuable. Ces griefs n'étant pas dirigés contre l'arrêt attaqué, qui seul peut être contesté devant la Cour de céans (cf. art. 42 al. 2 LTF), ils ne seront pas traités.

E. 5.2.1

Une autorité cantonale commet un déni de justice formel et viole l' art. 29 al. 1 Cst. lorsqu'elle n'entre pas en matière dans une cause qui lui est soumise dans les formes et délais prescrits, alors qu'elle devrait s'en saisir (ATF 142 II 154 consid. 4.2; 141 I 172 consid. 5.2; 135 I 6 consid. 2.1). Elle viole en revanche le droit d'être entendu découlant de

l' art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents (ATF 142 II 154 consid. 4.2; 138 I 232 consid. 5.1; 137 II 266 consid. 3.2). L'essentiel est que la décision indique clairement les faits qui sont établis et les déductions juridiques qui sont tirées de l'état de fait déterminant (ATF 142 II 154 consid. 4.2; 135 II 145 consid. 8.2). Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend aussi le droit pour la personne intéressée de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1; 143 V 71 consid. 4.1). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; 140 I 285 consid. 6.3.1).

E. 5.2.2

Selon l' art. 112 al. 1 let. b LTF , les décisions qui peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal fédéral doivent contenir "les motifs déterminants de fait et de droit" sur lesquels l'autorité s'est fondée. Si la décision attaquée ne satisfait pas à ces exigences, le Tribunal fédéral peut soit la renvoyer à l'autorité précédente en invitant celle-ci à la parfaire, soit l'annuler (art. 112 al. 3 LTF). Enfin, selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - soit arbitraire (art. 9 Cst. ; ATF 147 I 160 consid. 3; 142 II 355 consid. 6) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause. En se référant aux faits établis en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF , le législateur vise la violation des règles de droit qui gouvernent l'établissement des faits, en particulier les dispositions relatives au fardeau de la preuve, au droit à la preuve (qui découle du droit d'être entendu, ou sur la manière d'administrer et d'apprécier les preuves [GRÉGORY BOVEY, in Commentaire de la LTF, 3e éd. 2022, n° 31 ad art. 97 LTF]).

E. 5.3

En l'occurrence, les griefs des recourants sont infondés. D'abord, dès lors que la Cour de justice est entrée en matière sur leur recours contre le jugement du Tribunal administratif du 24 janvier 2022, c'est en vain que les recourants lui reprochent d'avoir commis un déni de justice formel. Ensuite, l'objet du litige porté devant les autorités cantonales consistait à déterminer si les contribuables pouvaient déduire de leurs revenus pour l'année 2014 le montant de 30'000 fr. à titre de contributions d'entretien. La Cour de justice a dûment examiné ce point, comme du reste, avant elle, le Tribunal administratif et l'Administration cantonale. Quoi qu'en disent les recourants, l'existence d'une remise de dette que l'ex-épouse aurait accordée au recourant ne constituait pas l'objet du litige, mais seulement un élément de la motivation qu'ils ont avancée pour obtenir la déduction contestée. En conséquence, c'est en vain qu'ils reprochent à la Cour de justice de ne pas avoir traité l'objet du litige,

d'avoir outrepassé ses compétences et privé les recourants de degrés de juridiction. C'est également en vain que les recourants font grief à la Cour de justice de ne pas avoir examiné si, comme ils l'avaient allégué, l'ex-épouse avait accordé une remise de dette au recourant et si cette remise de dette pouvait correspondre à la contribution d'entretien déductible.

Comme on le verra (infra consid. 6), le fardeau de la preuve du caractère déductible des paiements que le recourant prétend avoir effectués à titre de versement des contributions d'entretien lui incombait et il a échoué à apporter cette preuve. L'arrêt attaqué ne consacre donc aucune violation du droit d'être entendu sous cet angle non plus, ni de violation de l'art. 95 LTF. Enfin, l'arrêt attaqué satisfait aux exigences de l'art. 112 al. 1 let. b LTF, puisqu'il contient les motifs déterminants de fait et de droit sur lesquels la Cour de justice s'est fondée pour refuser la déduction litigieuse. Le grief de violation de cette disposition, infondé, est donc également rejeté.

E. 6.1

Sur le fond, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, en matière d'impôt fédéral direct, et, conformément à l'art. 9 al. 2 let. c LHID, l'art. 33 de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP; rs/GE D 3 08), en matière d'impôt cantonal et communal, prévoient que sont déduites 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". Le contribuable qui désire obtenir la déduction d'une contribution d'entretien doit l'avoir effectivement versée, ce qu'il lui appartient de démontrer, conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale (cf. arrêt 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.3 et 6.7).

E. 6.2

La question de la déductibilité des contributions d'entretien pour enfants lorsque le contribuable débiteur prétend l'avoir versée non pas en payant les montants prévus dans le jugement de divorce, mais par le biais de paiements indirects ou en nature, a été abordée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_544/2019 du 21 avril 2020, qui a concerné la taxation des recourants pour les périodes fiscales 2011 à 2013. En substance, le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si un paiement indirect (ou en nature) des contributions, non prévu par le jugement de divorce, empêchait par principe toute déduction (consid. 6.6). En effet, le contribuable qui revendiquerait cette déduction devrait en tous les cas, conformément aux règles générales de répartition du fardeau de la preuve, prouver l'existence d'un accord clair (et chiffré) au sujet de la charge d'entretien avec l'autre parent qui soit précis, compréhensible et contrôlable. Il s'agit d'être en mesure de fixer une limite claire entre les frais découlant strictement de l'obligation d'entretien de la famille et ceux intervenant pendant l'exercice du droit de garde à charge du parent accueillant les enfants, d'une part, de ceux qui seraient assumés à titre du réaménagement des modalités des contributions d'entretien fixées par le jugement de divorce, d'autre part. Le Tribunal fédéral a souligné qu'une certaine rigueur s'imposait en la matière, pour des raisons de justice fiscale, l'admission de déductions à titre de paiement de contributions d'entretien chez un parent conduisant en principe à une augmentation du revenu imposable dans une mesure équivalente chez l'autre. Or, en l'occurrence, le recourant avait convenu de manière informelle et non écrite avec son ex-épouse qu'il payerait lui-même certains frais d'entretien des enfants. Ce système ne permettait donc pas de poser une limite entre les frais d'entretien

déductibles de ceux qui ne l'étaient pas, dès lors que les ex-époux ne s'étaient jamais accordés sur un nouveau système de paiement qui soit précis, compréhensible et contrôlable (cf. consid. 6.7 et 6.8).

E. 6.3

En l'occurrence, il ressort des faits constatés dans l'arrêt attaqué que, durant la période fiscale 2014, le recourant n'a pas non plus versé les montants dus à titre de contributions d'entretien de ses enfants comme le prévoyait le jugement de divorce. Il a toutefois fait valoir qu'il avait payé directement des frais pour l'entretien de ses enfants et revendiqué en conséquence une déduction de 30'000 fr. A titre de justificatifs, il a transmis un tableau récapitulatif des frais encourus (frais médicaux par 6'176 fr. 05, frais des enfants payés par 48'482 fr. 95 et frais divers par 2'844 fr.), ainsi que des relevés bancaires et des factures de la thérapie suivie par son fils.

E. 6.3.1

Sur la base de ces faits, les juges précédents sont parvenus à la conclusion que les recourants n'avaient pas produit d'éléments permettant de tenir pour établi que les ex-époux auraient mis en place un système de paiement des contributions d'entretien différent de celui prévu par le jugement de divorce, ni que l'ex-épouse du recourant lui aurait accordé une remise de dette. En outre, même s'il fallait admettre l'existence d'un arrangement interne entre les deux conjoints, cet accord ne pourrait pas conduire à l'admission de la déduction litigieuse, car il ne distinguait pas les frais découlant strictement de l'obligation d'entretien de la famille et ceux intervenant durant l'exercice du droit de garde, d'une part, de ceux qui seraient assumés à titre de réaménagement des modalités de versement des contributions d'entretiens fixées par le jugement, d'autre part. Partant, seule la déduction liée au paiement des frais de thérapie des enfants, qui étaient prouvés et prévus par le jugement, devait être accordée.

E. 6.3.2

Les recourants reprochent à la Cour de justice d'avoir adopté une motivation calquée sur celle du Tribunal fédéral dans la cause 2C_544/2019. Ils y voient une violation des art. 8, 9 et 29 Cst. , parce que cet arrêt n'a pas examiné la question, qu'ils avaient pourtant dûment soulevée, de l'existence d'une remise de dette par son ex-épouse, c'est-à-dire s'il y a eu "extinction (c'est-à-dire le paiement) des créances résultant des contributions fixées à teneur du jugement de divorce". De l'avis des recourants, comme la remise de dette est un contrat bilatéral non formel, exiger "un document écrit entre ex-époux fixant les contributions d'entretien comme le jugement de divorce, et qui remplacerait ledit jugement comme preuve de la remise de dette, ne ferait aucun sens".

E. 6.4

L'argumentation des recourants tombe à faux pour plusieurs motifs. D'abord, la Cour de justice a expressément écarté l'existence d'une remise de dette, dès lors que les recourants n'en avait pas apporté la preuve (arrêt attaqué consid. 5b 2e par.). Ensuite, les recourants tentent de remettre en cause l'application au cas d'espèce des principes posés à l'arrêt 2C_544/2019, alors que la situation est sur le principe identique à celle qui prévalait pour les périodes fiscales 2011 à 2013 concernées par cet arrêt. Enfin, même s'il fallait retenir que l'ex-épouse a renoncé à réclamer le paiement des contributions dues selon le jugement de divorce et accordé ainsi une remise de dette des contributions d'entretien dues par le recourant, c'est bien parce que, en amont, elle aurait accepté que le paiement des

contributions selon le jugement de divorce soit remplacé par des paiements indirects. Ainsi l'existence d'une remise de dette suppose bien au préalable un accord sur le réaménagement du versement des contributions d'entretien qui réponde aux exigences posées par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_544/2019, ce qu'il incombait aux recourants de prouver.

E. 6.5

Il découle de ce qui précède que la Cour de justice n'a pas violé l' art. 33 al. 1 let . c LIFD ni l'art. 33 LIPP en refusant la déduction revendiquée en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2014. Par ailleurs, les griefs de violation des art. 8, 9 et 29 Cst. sont, pour autant que l'on admette qu'ils répondent aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF (supra consid. 2.1), manifestement infondés et doivent donc être rejetés.

E. 7

Ce qui précède conduit au rejet du recours, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.