

# GE\_GERICHTE A/4976/2017 vom 16. April 2019

GE Cour de justice, 2019-04-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_4976\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4976_2017)

FR: GE\_GERICHTE A/4976/2017 du 16 avril 2019

IT: GE\_GERICHTE A/4976/2017 del 16 aprile 2019

## Regeste

DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL ; FARDEAU DE LA PREUVE ; CALCUL DE L'IMPÔT ; CHARGE FISCALE ; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) | Refus confirmé de déduire du revenu imposable un montant correspondant selon le contribuable à l'acquittement de sa dette alimentaire moyennant une compensation ; il s'agissait des frais engendrés par l'utilisation de l'énergie électrique et combustible, frais pour l'entretien du jardin ainsi que l'indemnité obtenue en échange de la cession d'une promesse d'achat. | LIFD.16; LIFD.22.al1.letc; LIFD.23.letd; lifd.123.al1; LPFisc.25; LPFisc.26; LPFisc.31; LIPP.19; LIPP.26.letd

## Erwägungen

### E. 4

ème section dans la cause Monsieur A\_\_\_\_\_ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS \_\_\_\_\_  
Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 juin 2018 ( JTAPI/580/2018 ) EN FAIT 1) Monsieur A\_\_\_\_\_ a déposé sa déclaration fiscale 2015 auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) le 12 juillet 2016. Le contribuable a notamment fait valoir, s'agissant des éléments qui restent litigieux, une déduction de CHF 42'000.- 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, 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. Il faisait également valoir une déduction pour le combustible et l'énergie nécessaire au fonctionnement des machines permettant l'entretien du jardin, soit la tonte du gazon et l'élagage des arbres, le ramassage des feuilles et la taille de la haie pour un montant de CHF 6'792.-. Le contribuable demandait également que l'indemnité résultant de la cession d'une promesse d'achat de CHF 25'462.- soit assimilée à un gain en capital, soit un élément de la fortune et non de revenu. L'acte notarié joint à la déclaration fiscale indiquait « Messieurs A\_\_\_\_\_ et E\_\_\_\_\_ A\_\_\_\_\_, intervenants, déclarent par les présentes renoncer au bénéfice de la promesse de vente et achat sur les biens ci-dessus désignés, mais à charge par l'acquéreur de leur verser une indemnité forfaitaire de cession de CHF 108'723.- (...)». 2) Le contribuable ayant élevé réclamation contre sa taxation 2015

et remis des pièces supplémentaires, l'AFC-GE a, par décision sur réclamation du 11 décembre 2017 concernant l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral (IFD) 2015, accepté certains points que le contribuable avait contestés mais la taxation concernant les éléments retenus ci-dessus était maintenue. 3) Par acte du 14 décembre 2017, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision sur réclamation de l'AFC-GE. S'agissant des points encore litigieux, il faisait valoir que le bénéfice de CHF 25'462.-, réalisé sur la cession de la promesse d'achat constituait une plus-value sur un élément de sa fortune privée et, à ce titre, devait être exonérée d'impôt. La totalité de la pension alimentaire versée à son ex-épouse dont une partie faisait l'objet d'une compensation directe de créances avait été refusée. Or il avait effectivement déboursé CHF 40'800.- et non seulement CHF 19'000.- pour payer la part des charges que son ex-épouse n'avait pas payée. Les frais engendrés par l'utilisation de l'énergie électrique et combustible pour l'entretien du jardin faisaient l'objet d'un autre recours pour l'année fiscale 2014, mais il demandait que ces frais soient déduits. 4) Dans sa réponse du 19 février 2018, l'AFC-GE a répondu au recours, concluant à son rejet et contestant tous les griefs. 5) Par jugement du 18 juin 2018, le TAPI a rejeté le recours du contribuable. Alors que le fardeau de la preuve lui incombait, le contribuable n'avait pas démontré avoir effectivement versé à son ex-épouse une somme supérieure à CHF 19'000.- ni qu'il s'était acquitté de sa dette alimentaire moyennant une compensation. Le traitement fiscal des frais de jardin à Genève se limitait aux frais d'entretien à l'exclusion des frais d'embellissement et d'agrément. Les dépenses courantes liées économiquement et juridiquement à la possession d'un immeuble n'étaient pas déductibles. En outre, le contribuable n'avait produit aucune pièce à ce sujet. L'indemnité obtenue en échange de la renonciation à un droit était imposable car elle constituait un accroissement du patrimoine et augmentait donc le revenu imposable. 6) 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 contre le jugement du TAPI du 18 juin 2018 en concluant à sa réformation et à la prise en compte de déductions supplémentaires dans sa taxation 2015. Les « paiements indirects » qu'il réalisait pour solder la pension de CHF 40'800.- à son ex-épouse étaient justifiés par les pièces produites. Les frais liés à l'entretien du jardin devaient être pris en compte et notamment ceux liés à l'énergie nécessaire au fonctionnement des machines. Les factures étaient à disposition. La cession de la promesse d'achat devait être assimilée à un élément de la fortune et non du revenu. 7) Le 19 juillet 2018, le TAPI a transmis son dossier, renonçant à formuler des observations. 8) Le 31 août 2018, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet, en reprenant l'argumentation déjà développée par le TAPI dans son jugement sur les trois éléments contestés par le recourant. 9) Par acte daté du 19 septembre 2018, le recourant a persisté dans les conclusions prises dans son recours. À celles-ci, il ajoutait une conclusion portant sur la prise en compte de la valeur locative. La maison était en vente et son ex-épouse, propriétaire à 50 %, n'avait pas été taxée sur la valeur locative alors qu'elle y logeait et que lui n'y vivait plus. L'imposer sur un revenu fictif constituait une inégalité de traitement et un fardeau difficilement supportable. L'entretien mentionné dans la convention et dans le jugement de divorce se limitait aux études dans des établissements publics. Or, son ex-épouse avait placé son fils, après deux échecs, dans un établissement privé. C'était avec son accord que sa dette avait été compensée et elle ne s'y était jamais opposée. 10) 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) À titre préalable, il convient d'examiner la recevabilité de la nouvelle conclusion prise par le recourant dans sa réplique du 19 septembre 2018. a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). b. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer le défaut de conclusions. Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables ( ATA/1235/2018 du 20 novembre 2018 consid. 3b ; ATA/1440/2017 du 31 octobre 2017 consid. 3 ; ATA/860/2016 du 12 octobre 2016 consid. 3). En l'occurrence, le recourant a ajouté dans sa réplique une conclusion visant à ce que la valeur locative ne soit pas prise en compte dans sa taxation ou prise en compte à une valeur différente de celle retenue dans la taxation, la formulation de la conclusion n'étant pas très claire. Quoi qu'il en soit, cette conclusion est tardive et donc irrecevable. 3) Le recourant fait grief au TAPI d'avoir confirmé la taxation sur trois points, soit les frais d'entretien d'immeuble, de la pension alimentaire ainsi que la prise en compte à titre de revenu du bénéficiaire réalisé lors de la cession d'une promesse d'achat pour CHF 25'462.-. 4) S'agissant en premier lieu des frais que le recourant fait valoir concernant des combustibles en lien avec l'entretien de son jardin pour un montant de CHF 6'792.- tels que figurant dans sa déclaration fiscale, le dossier ne contient aucune facture ou attestation, en lien avec cette déduction. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2). Lorsque 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). En l'espèce, même si l'entier ou une partie de ces frais auraient pu être considérés comme déductibles au titre de frais d'entretien d'immeuble, ce qui n'est pas démontré ( ATA/366/2019 du 2 avril 2019 concernant la taxation 2014 du recourant), force est de constater que leur existence n'est pas prouvée. En effet, le recourant n'a produit aucun justificatif pertinent permettant de déterminer l'existence et la nature des frais dont il demande la prise en compte comme frais d'entretien pour l'année fiscale 2015. Dans ces circonstances, l'AFC-GE et le TAPI ont refusé à bon droit les déductions sollicitées. 5) Le recourant conteste l'absence de prise en compte, au titre de pension alimentaire, de la compensation partielle de créances qu'il aurait effectuée en payant l'entier des dépenses liées à l'immeuble lui appartenant ainsi qu'à son ex-épouse, alors que 50 % de ces frais incombaient à cette dernière. Il avait ainsi payé CHF 4'909.- pour le mazout et CHF 18'825.- pour la scolarité de C\_\_\_\_\_. La pension alimentaire versée en 2015 s'élevait ainsi à CHF 42'734.-. 6) 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), est déduite 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. 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 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne pose pas de condition expresse quant à la forme qu'ils doivent revêtir pour être reconnus fiscalement (Christine JAQUES 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 JAQUES 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 JAQUES 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). 7) 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. Selon la jurisprudence, en matière fiscale, il appartient à l'autorité d'établir 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.3). 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 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; ATA/1191/2015 du 3 novembre 2015 consid. 3a et les références citées). Par ailleurs, quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2C\_484/2009 du 30 septembre 2010 consid. 3.3). La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid. 4.4 ; 2A.374/2006 précité consid. 4). Savoir si un fait est ou non prouvé relève des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (ATF 130 III 321 consid. 5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_111/2012 précité consid.

4.4 ; 5A.118/2012 du 20 avril 2012 consid. 3.2 ; ATA/1191/2015 précité consid. 3a). c. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité 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 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 513 n. 11). 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 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/218/2016 du 8 mars 2016 consid. 13 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (ATA/218/2016 précité consid. 13). d. En l'espèce, en plus des paiements directs de la pension alimentaire attestée à hauteur de CHF 19'000.-, le recourant allègue avoir effectué des paiements indirects pour CHF 21'800, correspondant à la différence avec le montant annuel de la pension alimentaire fixée par le jugement de divorce, à CHF 40'800.-. Le recourant a produit cinq factures de mazout libellées au nom de son ex-épouse et un courriel du 4 avril 2016 de F\_\_\_\_\_, confirmant qu'une somme de CHF 37'650.- lui avait été versée pour les frais d'immatriculation de C\_\_\_\_\_ en 2015. Il a encore produit des extraits de son compte bancaire correspondant au paiement de deux factures de mazout ainsi qu'à sept versements en faveur de F\_\_\_\_\_ et un versement à son fils D\_\_\_\_\_ ainsi qu'à un foyer à Fribourg. Le dossier contient également un extrait bancaire indiquant une liste de versements effectués par le recourant en faveur de son ex-épouse. Pour l'année 2015, cet extrait indique des versements de CHF 3'500.- le 30 janvier 2015, de CHF 3'500.- le 4 mai 2015, de 3'400.- le 27 juillet 2015 ainsi que de CHF 3'600.- le 25 août 2015 et de CHF 5'000.- le 23 décembre 2015, soit un total de CHF 19'000.-, correspondant au montant retenu dans la taxation contestée. S'agissant des 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, 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 2015, 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. 8) Finalement, le recourant fait valoir que l'imposition au titre de revenu d'un bénéficiaire résultant de la cession d'une promesse d'achat, pour un montant de CHF 25'462.- est contraire à la loi. a. Sont imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 LIFD et 19 LIPP). Ces dispositions concrétisent le principe de l'imposition selon la capacité économique et,

partant, constitue l'expression légale du principe de l'imposition du revenu global net dans le domaine de l'imposition du revenu des personnes physiques (ATF 142 II 197 consid. 6.2 et les réf. citées). Font donc partie des revenus d'un contribuable, les indemnités obtenues en échange de la renonciation à un droit (art. 23 let. d LIFD et 26 let. d LIPP). Pour faire application de cette disposition, il faut que l'indemnité ait le caractère d'un revenu, respectivement d'un rendement (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_622/2011 du 29 février 2012 consid. 8.2). En revanche, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée sont exempts d'impôt (art. 16. al. 3 LIFD et 237 let. j LIPP). La distinction entre rendement du capital et gain en capital s'opère généralement au moyen du critère de la diminution de la substance patrimoniale. Le bien aliéné quitte la fortune de la personne concernée et en diminue la substance, jusqu'à réception de la contreprestation. Ainsi par exemple, la vente d'un titre, source annuelle de revenu, ne peut être elle-même un revenu puisqu'elle aboutit précisément à la disparition de la source. (ATF 143 II 402 consid. 5.3 ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., p. 267 n. 9). En revanche, l'indemnité reçue en compensation de l'abandon d'un droit d'usufruit doit être qualifiée comme un gain en capital exonéré de l'impôt car le contribuable ne percevait aucun rendement lors de la renonciation à son droit d'usufruit mais diminuait uniquement son patrimoine d'un élément ayant une certaine valeur contre une somme d'argent (ATF 143 III 402 ). La question à examiner est donc celle de savoir si le cas de l'exonération de gain en capital privé, exception au principe de l'imposition d'après la capacité contributive, est réalisé par la cession faite par le recourant. b. En l'espèce, le recourant a déclaré le montant résultant de la cession d'une promesse d'achat dans la rubrique « autres revenus » de sa déclaration fiscale pour ensuite contester sa taxation qui avait pris en compte le montant au titre de revenu. Il a exposé au cours de la procédure que la promesse d'achat avait été financée par son 3<sup>ème</sup> pilier A. Il a produit avec sa déclaration deux courriels en lien avec cette allégation. Cependant, même s'il fallait suivre le recourant dans la qualification qu'il fait du montant litigieux, ce qui n'est pas démontré, force est de retenir qu'il échoue à prouver ses allégations. Il a notamment renoncé à produire les justificatifs de la conclusion de la promesse d'achat et de vente dont la date reste par exemple inconnue, laissant la question de son incidence fiscale ouverte. Il en va de même de la provenance des fonds ayant permis la conclusion de la promesse. En conclusion, c'est à bon droit que l'AFC-GE et le TAPI n'ont pas déduit ce montant des revenus du contribuable et le recours doit être rejeté sur ce point. Entièrement infondé, le recours sera rejeté. 9) 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). \* \* \* \* \*

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