

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/5212/2007-ICCIFD

ATA/422/2011

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 28 juin 2011

1^{ère} section

dans la cause

Madame O _____

représentée par Me Nicolas Gillard, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 16 novembre 2009 (DCCR/1181/2009)

EN FAIT

1. Madame O_____ est propriétaire de la parcelle n° _____ de la commune de Coligny, à l'adresse chemin Y_____, où elle était domiciliée en 2003. Jusqu'au 10 septembre 2003, les sept enfants qu'elle a eus avec Monsieur P_____, sans être mariée avec ce dernier, étaient domiciliés chez elle. Ils ont quitté la Suisse à cette date pour rejoindre leur père domicilié en Belgique. Selon les registres de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP), ce dernier n'a jamais eu de domicile dans le canton de Genève, ni d'autorisation de séjour délivrée par les autorités cantonales.
2. Dans sa déclaration fiscale 2003, établie par un mandataire, Mme O_____ a mentionné un revenu brut de CHF 94'429.- au titre des impôts cantonaux et communaux (ICC) et de CHF 101'836.- au titre de l'impôt fédéral direct (IFD). Elle n'exerçait pas d'activité lucrative. Sous la rubrique « 13.00 revenu (...) provenant de prestations, rentes, pensions », elle a indiqué un montant de CHF 55'000.- qualifié expressément de pension alimentaire, contribution d'entretien. La fortune immobilière brute de CHF 2'394'000.- avait généré un revenu de CHF 38'892.- pour l'ICC et de CHF 46'299.- pour l'IFD. En lien avec cet immeuble, elle a déclaré une dette hypothécaire de CHF 1'750'000.-, pour des intérêts de CHF 97'602.-. Elle a en outre fait état d'une assurance-vie sans valeur de rachat pour une somme assurée de CHF 1'000'000.- les primes ascendant à CHF 44'840.-.
3. Le 1^{er} juillet 2005, le nouveau mandataire de la contribuable a précisé que M. P_____ était domicilié et contribuable en Belgique. Il avait payé en 2003 la totalité des intérêts de la dette hypothécaire grevant l'immeuble de Mme O_____, toutes les primes d'assurance pour les enfants et versé à l'intéressée une pension de CHF 55'000.-.
4. Après avoir demandé à réitérées reprises des pièces complémentaires justifiant les revenus de Mme O_____, sans les obtenir, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à la contribuable, le 24 janvier 2006, un bordereau ICC 2003 retenant un revenu et une fortune imposables de respectivement CHF 173'148.- et CHF 1'201'111.-, ainsi qu'un bordereau IFD 2003 fixant le revenu imposable à CHF 187'600.-. Dans les deux cas, l'AFC-GE avait admis un montant de CHF 250'000.- comme pension alimentaire et la déduction de l'intégralité des intérêts hypothécaires.
5. Le 16 février 2006, par l'entremise de son deuxième mandataire, Mme O_____ a élevé une réclamation contre les bordereaux susmentionnés, rappelant la teneur de son courrier du 1^{er} juillet 2005 et contestant le montant de CHF 250'000.- retenu au titre de pension alimentaire. Elle a encore précisé qu'en raison

de la situation financière précaire du père de ses enfants, elle s'était vue contrainte de vendre en 2003 des tableaux reçus de sa famille, pour subvenir à l'entretien de son ménage. Elle tenait les pièces justificatives à disposition.

6. Le 8 mai 2006, une collaboratrice de l'AFC-GE a eu un entretien par téléphone avec un collaborateur du mandataire de Mme O_____. Le compte rendu manuscrit de cet entretien par cette collaboratrice a la teneur suivante : « Suite tél. de ce jour avec M. [...], Mme n'a aucun revenu et son concubin (père des 7 enfants) subvient à son entretien, apparemment l'ass.-vie est payée par M. ainsi que les primes d'assurance-maladie et frais médicaux ».
7. Le 11 mai 2006, l'AFC-GE a demandé à Mme O_____ de produire les justificatifs de la vente des tableaux.
8. Le 31 mai 2006, l'intéressée a produit une attestation manuscrite datée du 14 février 2006, dans laquelle elle confirmait qu'à part la pension de CHF 55'000.- versée par le père de ses enfants et le paiement des intérêts hypothécaires assuré par lui également, elle avait dû subvenir en 2003 à son entretien et celui de sa famille par la vente des tableaux. Elle produisait des justificatifs de vente à une société de ventes aux enchères pour un montant total équivalent à CHF 115'196.-.
9. Par deux décisions du 22 octobre 2007, l'AFC-GE a admis partiellement les réclamations du 16 février 2006 concernant l'ICC et l'IFD 2003.

Pour l'ICC 2003, elle a retenu un revenu imposable de CHF 128'776.-.

Dans les deux cas, elle a pris en compte la pension alimentaire de CHF 55'000.- ainsi qu'au titre d'autres revenus le versement des intérêts hypothécaires et de la prime d'assurance-vie par M. P_____.
10. Agissant par l'entremise d'un troisième mandataire, Mme O_____ a contesté ces nouvelles taxations auprès de l'AFC-GE le 20 novembre 2007. Cette dernière n'avait pas tenu compte de la vente des tableaux. En outre, les informations données par le précédent mandataire ne correspondaient pas exactement à la réalité. Durant l'année 2003, Mme O_____ avait vécu la plupart du temps en ménage commun avec M. P_____. Les dépenses du ménage avaient été payées par l'un et l'autre et il était difficile de préciser qui avait réglé quoi. Le père avait pris en charge l'essentiel des frais alimentaires, d'écolage, de loisirs et vestimentaires des enfants. C'était le couple en tant que tel qui avait payé les intérêts et primes d'assurance. La pension alimentaire relevait plutôt de dons épisodiques pour faire le pont entre les différentes entrées de trésorerie suite à la vente d'actifs. Elles ne devaient donc pas être considérées comme des revenus.
11. Le 19 décembre 2007, l'AFC-GE a transmis cette contestation, comme valant recours, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts,

remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission), devenue le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance.

12. Le 15 janvier 2009, l'AFC-GE s'est opposée au recours.

La contribuable demandait la prise en compte du revenu tiré de la vente d'actifs. Si tel devait être le cas, ces sommes auraient dû être rajoutées au montant de la pension alimentaire en lieu et place des montants retenus au titre du paiement par M. P_____ des intérêts hypothécaires et primes d'assurances, dont la contribuable soutenait maintenant qu'ils ne les avaient pas réglés, contrairement à ce qu'elle avait allégué jusqu'alors.

13. Par décision du 16 novembre 2009, communiquée le 27 suivant, la commission a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles taxations.

S'agissant des intérêts hypothécaires, tant les mandataires que la contribuable avaient indiqué qu'ils étaient payés par M. P_____, qui s'acquittait en outre d'une contribution d'entretien de CHF 55'000.-. C'était donc à juste titre que l'AFC-GE avait retenu ces éléments au titre de revenus. En revanche, le règlement de la prime d'assurance-vie n'avait pas été allégué par la contribuable et ni de manière certaine par ses mandataire. On ne pouvait donc considérer qu'elle avait été payée par le père des enfants.

14. Mme O_____ a recouru le 30 décembre 2009 auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision susmentionnée, concluant à son annulation, à l'annulation des taxations ICC et IFD 2003 et à l'exemption de tout impôt pour cette année là.

Les faits n'avaient pas été établis correctement, en raison d'erreurs commises par le deuxième mandataire de la contribuable. Cette dernière n'avait ni l'autorité parentale, ni la garde des enfants, qui dépendaient légalement de leur père. Avant que celui-ci ne transfère sa résidence en Belgique en septembre 2003, il vivait en concubinage avec elle. Les paiements qu'il avait effectués durant cette période n'étaient pas une pension alimentaire mais l'exécution de ses obligations de participer aux dépenses et charges du foyer. Les CHF 55'000.- versés n'étaient donc pas un revenu personnel imposable pour Mme O_____.

Quant à la dette hypothécaire, Mme O_____ et M. P_____ en étaient les codébiteurs solidaires, ce dont il n'avait pas été tenu compte. Si M. P_____ avait effectivement réglé la totalité du montant en 2003, la part de Mme O_____ avait été remboursée ultérieurement.

15. Le 13 janvier 2010, la commission a transmis son dossier, sans observations.
16. Le 1^{er} février 2010, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, persistant dans son argumentation antérieure. Sur le vu du contrat-cadre pour crédit hypothécaire produit par Mme O_____ la faisant apparaître comme codébitrice aux côtés de M. P_____, elle acceptait de réduire de 50 % le montant retenu au titre de revenu provenant du règlement des intérêts hypothécaires.
17. Le 9 mars 2010, l'administration fédérale des contributions a conclu à la confirmation de la décision attaquée.
18. Le 10 mars 2010, le juge délégué a invité Mme O_____ à formuler toute demande d'acte complémentaire jusqu'au 31 mars 2010, après quoi, la cause serait gardée à juger. Aucune suite n'a été donnée à cette invite.
19. Le 3 mars 2011, le juge délégué a interpellé par courrier recommandé, Mme O_____ sur une éventuelle *reformatio in pejus*, un montant de CHF 115'000.- étant susceptible d'être ajouté au revenu 2003 de l'intéressée, sur la base des pièces du dossier. En outre, elle était invitée à produire le contrat hypothécaire en vigueur en 2003. Mme O_____ n'a pas répondu à ce courrier.

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 de la Cour de justice, 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.

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 ; et art. 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).

2. a. Selon l'art. 16 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD ; RS 642.11), l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature. Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi

que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle (art. 16 al. 2 LIFD). Tel est en particulier le cas de contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il exerce l'autorité parentale (art. 23 let. f LIFD). En revanche, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD).

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 de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 1 ad art. 123, p. 411). 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 remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète, en indiquant notamment l'ensemble des éléments du revenu et du bénéfice (art. 124 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration.

b. A l'époque des faits, la taxation sur le revenu des personnes salariées et des indépendants au titre de l'ICC était régie par les art. 1 à 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable ; LIPP-IV), du 22 septembre 2000. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur ultérieurement. En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur, en sorte que la LIPP-IV demeure applicable au cas d'espèce (ATA/445/2010 du 29 juin 2010 consid. 2 et les références citées).

La teneur des dispositions topiques de droit cantonal, soit les art. 1, 2 et 3 al. 1 LIPP-IV, pour l'exonération des gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments mobiliers de la fortune privée, l'art. 10 let i), est identique aux articles précités de la LIFD. Les principes jurisprudentiels applicables au cas d'espèce sont en outre identiques pour l'ICC et l'IFD. Les griefs que forme la recourante au sujet du rappel d'impôt ICC et IFD seront par conséquent examinés à l'aune des mêmes principes.

3. 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 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 416 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il ne dispose pas d'autres revenus que ceux annoncés (RIVIER, op. cit.,

p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses propres allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, publié in RDAF 2009 II p. 489).

Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. 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 (RIVIER, op. cit., p. 139 ; BLUMENSTEIN/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).

4. La contribuable conteste que CHF 55'000.- soient pris en compte dans son revenu au titre de pension alimentaire.

Après avoir affirmé, non seulement par son premier mandataire - dont les actes lui sont opposables (ATA/596/2009 du 17 novembre 2009) - mais également sous sa propre plume, que cette somme correspondait à ce que le père de ses enfants avait versé pour leur entretien, elle a ensuite indiqué qu'il s'agissait plutôt de dons épisodiques pour faire le pont entre sorties et entrées d'argent. Enfin, elle est revenue à la notion de contribution d'entretien, mais non imposable car elle avait vécu en ménage commun durant la majeure partie de l'année 2003 avec le père de ses enfants et elle n'avait pas l'autorité parentale sur ceux-ci.

Force est de constater que les seuls points sur lesquels la contribuable n'a pas varié sont l'encaissement du montant en cause et l'auteur de son versement. Peu importe qu'il l'ait fait sous forme de prestations périodiques régulières ou épisodiques, puisqu'il s'agit en tout état d'un revenu au sens des dispositions précitées. Par ailleurs, la recourante n'apporte aucun élément démontrant qu'elle ne détenait pas l'autorité parentale sur ses sept enfants, ni qu'elle avait fait ménage commun leur père - dont on ne trouve pas trace dans les registres de l'OCP - durant la majeure partie de l'année 2003.

Au vu de ce qui précède, ni l'AFC ni la commission n'ont mésusé de leur pouvoir d'appréciation en retenant que le montant litigieux devait être considéré et imposé comme une contribution d'entretien.

5. La recourante indique être codébitrice aux côtés de M. P_____ de la dette hypothécaire grevant le bien immobilier dont elle est propriétaire, de sorte que si M. P_____ a payé l'entier des intérêts pour l'année 2003, elle n'en demeurerait pas moins la débitrice de la moitié et elle avait remboursé à celui-ci, par paiements échelonnés en 2004, ce qu'il avait payé pour elle en 2003.

Cette allégation qui est contraire à ce qu'elle a soutenu initialement par l'intermédiaire de son premier représentant et ses propres écrits n'est étayée par aucune pièce probante. Le seul contrat-cadre pour crédit hypothécaire qu'elle a produit date en effet de septembre 2009 et se réfère à un contrat antérieur de 2008, sans en préciser la teneur. Il n'est fait mention d'aucun contrat valable en 2003 et organisant les droits et obligations des débiteurs de la même manière. Aucun justificatif ne vient démontrer l'existence d'un accord entre la recourante et M. P_____ portant sur le remboursement de la moitié des intérêts hypothécaires. Dans ces circonstances, l'appréciation de la commission ne peut qu'être confirmée sur ce point également.

6. S'agissant enfin du produit de la vente de tableaux en 2003 pour un montant total de l'ordre de CHF 115'000.-, il ne fait en l'état l'objet d'aucune déclaration, ni imposition. Seule l'hypothèse selon laquelle il serait un gain en capital résultant de l'aliénation de la fortune mobilière permettrait son exonération. Or, à teneur de dossier, le seul élément établi est que la recourante est l'interlocutrice de l'intermédiaire qui a vendu pour son compte des tableaux en 2001 et en 2003. Rien ne permet en revanche de déterminer à quel titre elle les a mis en vente. Il n'est pas fait état de tels biens dans la fortune mobilière déclarée en 2003. Il y a donc lieu de déterminer de manière précise le statut fiscal de ces objets et du produit de leur vente. Il appartiendra à l'AFC de compléter l'instruction du dossier sur ce point et de rendre une nouvelle décision, fut-ce au détriment de la contribuable, dont l'attention a été formellement attirée sur cette possibilité sans que cela n'entraîne de réaction de sa part (art. 145 LIFD ; art. 54 loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 - LPFisc ; RS D 3 17).

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis mais au détriment de la recourante. La décision querellée sera confirmée mais complétée en ce sens que le dossier sera renvoyé à l'AFC pour instruction complémentaire sur le statut fiscal des tableaux vendus par la contribuable et du produit de leur vente et nouvelles décisions de taxation IFD et ICC.

Vu les motifs ayant conduit à cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 décembre 2009 par Madame O_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 16 novembre 2009 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

complète la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 16 novembre 2009 en ce sens que la cause est renvoyée à l'administration fiscale cantonale pour instruction complémentaire sur le statut fiscal des tableaux vendus par la recourante et du produit de leur vente et nouvelles taxations au sens des considérants ;

annule la décision du 22 octobre 2007 de l'administration fiscale cantonale statuant sur réclamation contre le bordereau du 24 janvier 2006 en matière d'impôts cantonaux et communaux 2003 ;

annule le bordereau du 24 janvier 2006 en matière d'impôts cantonaux et communaux 2003 ;

annule la décision du 22 octobre 2007 de l'administration fiscale cantonale statuant sur réclamation contre le bordereau du 24 janvier 2006 en matière d'impôt fédéral direct 2003 ;

annule le bordereau du 24 janvier 2006 en matière d'impôts cantonaux et communaux 2003 ;

confirme pour le surplus la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 16 novembre 2009 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame O_____ ;

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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Nicolas Gillard, avocat de la recourante, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy et Junod, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :