



RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA

TRIBUNAL CANTONAL

COUR ADMINISTRATIVE

ADM 33 / 2016

Président a.h. : Daniel Logos
Juges : Sylviane Liniger Odiet et Philippe Guélat
Greffière : Julia Friche-Werdenberg

ARRET DU 14 OCTOBRE 2016

en la cause liée entre

A.,

- représenté par **Me Mathias Eusebio**, avocat à Delémont,

recourant,

et

le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont,

intimé,

relative à la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 28 janvier 2016 (taxation 2009).

CONSIDÉRANT

En fait :

- A. Le 28 janvier 2016, saisie sur recours contre la décision sur réclamation du Service des contributions (ci-après : l'intimé) du 22 mai 2015, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : CCR) a très partiellement admis celui-ci, dans la mesure où le revenu imposable de A. (ci-après : le recourant) a été fixé à CHF 33'200.- s'agissant de l'impôt d'Etat et à CHF 40'000.- s'agissant de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Les frais de la procédure, fixés à CHF 300.-, ont été mis à la charge du recourant à concurrence de CHF 250.-, le solde étant laissé à la charge de l'Etat (PJ 2 intimé).

En substance, la CCR considère, s'agissant de la question de la déduction relative aux pensions alimentaires versées par le recourant à ses deux filles pour l'année 2009, que le courrier de l'Office de recouvrement et d'avances des contributions d'entretien (ci-après : ORACE) du canton de (...) du 26 janvier (*recte* : juillet) 2011 ne saurait être considéré comme preuve du paiement du solde des pensions alimentaires pour les années 2007 à 2011 (CHF 19'240.-), dans la mesure où le règlement de l'arriéré des pensions est intervenu directement auprès des filles du recourant et non par l'intermédiaire de l'ORACE. Aussi, seul un montant de CHF 3'000.-, relatif aux pensions alimentaires effectivement versées par le recourant en 2009, peut être pris en compte en tant que déduction du revenu 2009.

- B. Le 4 mars 2016, A. a déposé un recours contre ladite décision auprès de la Cour de céans, concluant à son annulation et à ce que son revenu imposable soit fixé à CHF 27'700.- s'agissant de l'impôt d'Etat, respectivement à CHF 42'200.- s'agissant de l'IFD pour l'année fiscale 2009, fortune imposable à zéro, sous suite des frais et dépens.

A l'appui de ses conclusions, il se prévaut en particulier des attestations de ses filles du 25 juillet 2011, transmises à l'intimé par e-mail les 28 et 29 août 2015, desquelles il ressort qu'il a versé CHF 20'000.- de pensions alimentaires à ses deux filles (CHF 8'000.- en faveur de B. et CHF 12'000.- en faveur de C.). A titre de complément de preuve, il dépose deux relevés de compte du Crédit Suisse, prouvant le retrait de CHF 15'000.- le 22 juillet 2011 et de CHF 4'000.- le 25 juillet 2011. Une déduction de CHF 9'000.- (15 mois à CHF 600.-, conformément au jugement de divorce du 20.07.2007) doit ainsi être prise en compte pour l'année 2009.

- C. Dans sa prise de position du 2 mai 2016, la CCR conclut au rejet du recours, sous suite des frais et dépens. Elle se réfère aux considérants de la décision attaquée.
- D. Dans sa réponse du 2 mai 2016, l'intimé conclut au rejet du recours tant en ce qui concerne l'impôt d'Etat que l'IFD, sous suite des frais.

A l'instar de la CCR, il est d'avis que le courrier de l'ORACE du 26 juillet 2011 ne permet pas de prouver le paiement du solde des pensions alimentaires, dans la mesure où le règlement de l'arriéré des pensions est intervenu directement auprès des filles du recourant et non par l'intermédiaire de l'ORACE. Il se pose d'ailleurs la question de savoir s'il n'incombait pas plutôt à la mère des filles du recourant, en tant que créancière, d'attester du versement éventuel des arriérés de pensions alimentaires. Il ajoute que les deux relevés de compte du Crédit Suisse produits par le recourant ne permettent pas d'arriver à une autre conclusion puisque la destination des montants prélevés n'y est pas indiquée. Il en est de même des attestations des filles du recourant du 25 juillet 2011. En effet, elles ne constituent pas une preuve directe du versement de l'argent du débiteur aux créancières, comme l'aurait été un relevé bancaire attestant du virement d'une certaine somme d'argent par le recourant sur les comptes de ses filles. Dans ce cadre, il est précisé que cette preuve indirecte doit être appréciée avec une certaine retenue dès lors qu'elle provient des propres

filles du recourant. En tout état de cause, cette question peut rester ouverte, dans la mesure où le versement dont il est question est supposé avoir eu lieu en 2011 et non pas en 2009. Dès lors, conformément au principe de la périodicité, il n'a pas à être pris en compte dans le cadre de l'année fiscale 2009. Au demeurant, il ne ressort pas du dossier, et en particulier du procès-verbal de la séance du 5 octobre 2011, qu'un accord aurait été conclu quant à la prise en considération, à titre de déduction du revenu pour l'année 2009, des arriérés de contribution d'entretien versés en 2011.

- E. Dans sa détermination du 5 juillet 2016, le recourant confirme les conclusions et les motifs de son recours. Il reprend sa précédente argumentation, joignant, à titre de complément de preuve, la copie d'un courrier de D. du 10 juin 2016, selon laquelle ce dernier confirme avoir accompagné le recourant, le 25 juillet 2011, à ..., lorsque ce dernier a remis la somme de CHF 20'000.- à B. et C. Le recourant précise que, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, il appartient aux enfants majeurs de réclamer "l'arriérage" de contributions d'entretien, de sorte qu'une attestation de son ex-épouse était superflue. Il ajoute que l'argument de l'intimé relatif à la périodicité, viole le principe de la bonne foi et constitue un abus de droit. En effet, lors de la séance du 5 octobre 2011, E. lui a expressément indiqué que s'il apportait la preuve du paiement de "l'arriérage" des contributions d'entretien versées à ses deux filles, il pourra répartir le montant sur les années fiscales concernées, soit 2007 à 2010. Cela ressort également du procès-verbal de ladite séance ainsi que du courrier de l'intimé du 25 mars 2015. Enfin, l'intimé avait déjà admis, pour l'année 2007, la prise en considération du montant de la contribution d'entretien fixée dans le jugement de divorce, sans tenir compte de la date du versement des pensions (cf. décision de taxation 2007 en relation avec le courrier de l'ORACE du 20 janvier 2011, selon lequel CHF 4'800.- était ouvert au 31 décembre 2007). A titre de complément de preuve, le recourant a joint la copie de la décision de taxation 2007. Il requiert, en sus, l'audition de ses deux filles.
- F. Dans sa détermination du 17 août 2016, l'intimé confirme intégralement ses conclusions. Il remet en cause la valeur probante de l'attestation de D. du 10 juin 2016, dans la mesure où il s'agit d'une personne totalement étrangère à la situation litigieuse. Il rappelle ne jamais avoir donné son accord quant à la déduction, sur les années fiscales 2008, 2009 et 2010, des montants d'arriérés de pensions alimentaires versés en 2011, précisant que le procès-verbal de la séance du 5 octobre 2011 et la lettre du 25 mars 2015 ne permettent pas d'arriver à une autre conclusion. Enfin, l'attestation de l'ORACE du 20 janvier 2011 est postérieure à la décision de taxation 2007 du 15 mai 2009. Ainsi, au moment de cette décision, il n'avait pas connaissance du fait qu'un montant de CHF 4'800.- était encore ouvert au 31 décembre 2007. De surcroît, en vertu du principe de la légalité et de celui de l'étanchéité des périodes fiscales, même si le montant de la contribution d'entretien fixée dans le jugement de divorce avait été admis pour l'année 2007 sans tenir compte de la date du versement effectif des pensions alimentaires, cela ne le lierait aucunement pour les années fiscales ultérieures. S'agissant de l'audition des filles du recourant, l'intimé estime qu'elle n'est pas pertinente.

G. Il sera revenu, ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier.

En droit :

1. Aux termes de l'article 165 LI, le contribuable, le Service des contributions et la commune peuvent recourir contre la décision de la CCR auprès de la Cour administrative. Le délai de recours est de trente jours à partir de la communication de la décision (art. 166 al. 1 LI).

La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR, tant en matière d'impôt d'Etat (art. 165 ss LI) qu'en matière d'IFD (art. 14 al. 1^{bis} de l'ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648.11).

2. Lorsqu'elle statue sur l'application du droit fédéral et du droit cantonal, la Cour administrative doit rendre deux décisions, l'une pour le droit fédéral et l'autre pour le droit cantonal, qui formellement peuvent figurer dans le même acte. Les motivations doivent être séparées, ce qui n'exclut pas des renvois, et les décisions doivent contenir des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 507 consid. 8.3 ; TF 2A.151/2005 du 1^{er} novembre 2005 consid. 1.2).
3. Est litigieux en l'espèce le montant de la déduction relative aux pensions alimentaires versées par le recourant à ses deux filles pour l'année fiscale 2009.

4. *Ad IFD*

- 4.1 A teneur de l'article 33 al. 1 let. c LIFD, 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 sont déduites du revenu.

Les articles 40 al. 1 et 2 et 41 LIFD (dont la teneur est la même que celles des articles 209 al. 1 et 2 et 210 aLIFD) définissent la période fiscale et la détermination du revenu. D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral relative aux articles 209 et 210 aLIFD, à l'instar du revenu imposable, qui se détermine d'après les revenus acquis durant la période de calcul (art. 210 al. 1 LIFD), les déductions sont soumises au principe de la périodicité et ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (TF 2A.128/2007 du 14 mars 2008 consid. 5.3 et les références citées). Les principes exposés pour les revenus s'appliquent ainsi mutatis mutandis aux déductions, de sorte que toutes les dépenses et toutes les déductions effectuées pendant l'assujettissement doivent être prises en considération. Les déductions générales (art. 33 et 212 LIFD) doivent en principe être prises en compte pour le montant effectivement supporté par le

contribuable (BUGNON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 49 et 54 ad art. 209).

Selon le texte même de la loi, pour pouvoir déduire une pension alimentaire il faut l'avoir "versée" (art. 33 al. 1 let. c LIFD). Ce ne sont donc que les pensions effectivement payées qui peuvent être prises en compte. Du reste, le corollaire est que seules les contributions d'entretien effectivement payées sont imposables auprès de leur destinataire en vertu de l'article 23 let. f LIFD (TF 2C_585/2014 du 13 février 2015 consid. 5.1 et les références citées).

- 4.2 Au cas présent, il est établi qu'en 2009, le recourant a versé CHF 3'000.- (5 X CHF 600.-) en faveur de ses deux filles, en mains de l'ORACE, montant qui a été porté en déduction du revenu pour l'année 2009. Le recourant revendique une déduction de CHF 9'000.- (12 X CHF 600.- pour C. et 3 X CHF 600.- pour B., laquelle est devenue majeure le 14 avril 2009) pour cette période fiscale, alléguant que, le 25 juillet 2011, il a payé CHF 20'000.- à ses deux filles à titre d'arriérés de pensions alimentaires relatives aux années 2007 à 2011.

Au vu des motifs précités, dans la mesure où le recourant ne conteste pas le fait que seuls CHF 3'000.- ont été payés en faveur de B. et de C. en 2009, le montant de CHF 20'000.- qu'il prétend leur avoir versées, l'aurait été, selon ses dires, en 2011 (recours p. 3), il ne saurait, conformément au principe de la périodicité, déduire de son revenu pour l'année 2009, un montant supérieur à CHF 3'000.- à titre de pensions alimentaires pour ses deux filles (voir dans ce sens : Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal administratif du canton de (...) du 9 novembre 2006 – 4F 05 96 et 97 consid. 3).

5. *Ad Impôt d'Etat*

Les considérations qui précèdent s'appliquent mutatis mutandis à l'impôt d'Etat au vu de l'harmonisation des dispositions applicables en l'occurrence (art. 9 al. 2 let. c, 15 et 16 LHID ; art. 32 al. 1 let. c et 55 LI).

6. *Ad IFD et ad impôt d'Etat*

Le recourant fait encore valoir qu'en refusant de prendre en compte CHF 6'000.- supplémentaires à titre de déductions du revenu pour l'année 2009 au motif qu'ils auraient été versés en 2011, l'intimé viole le principe de la bonne foi et commet un abus de droit. En effet, celui-ci aurait consenti à ce que les arriérés de contribution d'entretien versés en 2011 soient pris en compte à titre de déduction du revenu pour l'année 2009. Qui plus est, en 2007 déjà, l'intimé avait pris en compte les contributions d'entretien fixées par le jugement de divorce.

- 6.1 Découlant directement de l'article 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen, à certaines conditions, dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, notamment

lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration et qu'il a pris sur cette base des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice. Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; son influence est toutefois limitée en cette matière qui est dominée par le principe de la légalité (TF 2A.527/2005 du 27 février 2005 consid. 3 ; TF 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.2 et 3.3).

6.2 A l'instar de l'intimé, un accord quant à la prise en considération, à titre de déduction du revenu pour l'année 2009, des arriérés de contribution d'entretien versés en 2011, ne ressort pas du dossier. En particulier, le procès-verbal de la séance du 5 octobre 2011 (PJ 7 intimé) mentionne simplement que, pour pouvoir procéder à la taxation de l'année fiscale 2008, le recourant doit fournir à l'intimé, entre autres, les justificatifs relatifs à l'arriéré des pensions alimentaires. D'une part, il ne s'agit pas des mêmes périodes fiscales (2008 et non 2009). D'autre part, il est vraisemblablement question, dans ce document, des arriérés qui auraient été versés en 2008. La lettre de l'intimé du 25 mars 2015 (PJ 5 intimé) ne permet manifestement pas d'arriver à une autre conclusion, dans la mesure où il y est seulement indiqué qu'à défaut de justificatif lisible des pensions alimentaires, il n'en n'a pas été tenu compte en période de taxation, étant précisé que ce point serait corrigé sur la base du courrier du recourant du 13 décembre 2013. Il en est de même de l'attestation de l'ORACE du 20 janvier 2011 et du décompte annexé duquel il ressort un solde dû, pour 2007, de CHF 4'800.- (PJ 3 intimé), mis en relation avec la taxation 2007 (PJ 16 recourant). En effet, s'il est vrai qu'en 2007, il a été tenu compte de CHF 14'400 de pensions alimentaires pour enfants mineurs, montant correspondant au jugement de divorce (CHF 24 X CHF 600.- ; PJ 4 recourant), il n'en demeure pas moins que le courrier de l'ORACE précité est postérieur à la taxation 2007, datée du 15 mai 2009. L'intimé n'avait donc pas connaissance de cette information au moment de rendre sa décision.

Il suit de ce qui précède qu'à défaut d'accord entre les parties sur ce point, le refus, par l'intimé, de prendre en compte CHF 6'000.- supplémentaires au titre de pensions alimentaires payées en 2011, à titre de déduction du revenu pour l'année 2009, n'est pas constitutif d'une violation de la bonne foi. Au demeurant, conformément au principe de la légalité, même si l'intimé avait admis, pour l'année 2007, le montant des contributions d'entretien fixées par le jugement de divorce, sans tenir compte de la date du versement effectif de celles-ci, cela ne le lierait pas pour autant pour les années fiscales ultérieures. A ce titre, il est précisé que, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité fiscale n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement. En réalité, le principe de la légalité exclut que le contribuable puisse se prévaloir d'une déduction admise dans un premier temps mais qui s'avérerait ultérieurement incompatible avec la loi fiscale applicable. Ce n'est que si le fisc promet expressément d'accorder le même traitement pour une période subséquente que peut se poser la question de la bonne foi (TF

2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3 ; voir également Arrêt de la Cour de justice du canton de Genève du 16 décembre 2014 – ATA/1026/2014 consid. 14).

7. Au vu de ce qui précède, le montant supplémentaire de CHF 6'000.- relatif au paiement, par le recourant, en 2011, de pensions alimentaires en faveur de ses deux filles pour l'année 2009 ne peut être déduit de son revenu 2009. Dans cette mesure, point n'est besoin d'établir si le versement litigieux a réellement été effectué. Il s'ensuit que l'audition de B. et de C. ne se justifie pas, de sorte que cette requête de complément de preuve doit être rejetée.
8. Le recours doit donc être rejeté et la décision attaquée confirmée, tant en ce qui concerne l'IFD que l'impôt d'Etat.
9. Les frais de la procédure sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 168 LI ; 219 Cpa). Il n'est pas alloué de dépens (art. 230 Cpa).

PAR CES MOTIFS

LA COUR ADMINISTRATIVE

Ad IFD et ad impôt d'Etat

rejette

le recours de A., tant en ce qui concerne l'IFD que l'impôt d'Etat ; partant,

confirme

la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 28 janvier 2016 ;

met

les frais judiciaires de la présente procédure, par CHF 700.-, à la charge du recourant et les prélève sur son avance ;

n'alloue pas

de dépens ;

informe

les parties des voies et délai de recours selon avis ci-après ;

ordonne

la notification du présent arrêt :

- au recourant, par son mandataire, Me Mathias Eusebio, avocat à Delémont ;
- à l'intimé, le Service des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ;
- à la Commission cantonale des recours, Case postale 2059, 2800 Delémont ;
- à l'Administration fédérale des contributions, section IFD, 3003 Berne.

Porrentruy, le 14 octobre 2016

AU NOM DE LA COUR ADMINISTRATIVE

Le président a.h. : La greffière :

Daniel Logos

Julia Friche-Werdenberg

Communication concernant les moyens de recours :

*Le présent arrêt peut faire l'objet, **dans les trente jours** suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.*