

# **GE\_GERICHTE JTAPI/553/2021 vom 31. Mai 2021**

GE Cour de justice, 2021-05-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_553\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_553_2021)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/553/2021 du 31 mai 2021

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/553/2021 del 31 maggio 2021

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 LIFD).

### **E. 2**

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

- 8/15 - A/3439/2018

### **E. 3**

Le recourant conclut en substance à la déduction des frais d'avocat engagés dans le cadre de la procédure matrimoniale l'ayant opposé à son ex-épouse.

### **E. 4**

Selon l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD.

### **E. 5**

L'art. 28 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) est le pendant de l'art. 25 LIFD, en droit cantonal genevois. Il se réfère pour sa part aux déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP. Ces dispositions légales étant d'une teneur similaire, les considérations développées ci-dessous valent tant pour l'IFD que pour l'ICC.

### **E. 6**

La jurisprudence et la doctrine distinguent les déductions organiques de celles dites « anorganiques » ou déductions générales. Les déductions organiques sont liées à l'acquisition du revenu imposable et recouvrent notamment les frais d'acquisition du revenu, les amortissements, les pertes commerciales et les contributions aux institutions de prévoyance. De telles déductions ne sauraient en principe être écartées par un législateur soucieux de fixer le revenu imposable de manière conforme au principe de l'imposition selon la capacité économique garantie par l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), qui exige que la capacité contributive soit établie de manière objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_162/2010 du 21 juillet 2010 ; Yves NOËL, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 610 n. 5 ad art. 25 LIFD).

### **E. 7**

Selon la jurisprudence, la clause générale de l'art. 25 LIFD concernant les déductions organiques permet la déduction des frais d'acquisition pour des revenus pour lesquels une déduction n'est pas explicitement mentionnée dans les dispositions en question (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_681/2008 et 2C\_682/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.3).

#### **E. 8**

Selon le Tribunal fédéral, des frais d'avocat peuvent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1278/2012 du 14 octobre 2013 consid. 5.1), par exemple lorsqu'ils sont nécessaires à l'obtention d'un revenu issu d'une rente (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1 ; 2C\_415/2015 du 31 mars 2016 consid. 4). Ils doivent se trouver dans un rapport de causalité direct avec les revenus obtenus durant la période fiscale en question, ce qui exclut le conseil général et les mandats ne portant pas sur la source du revenu litigieux (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_266/2008 du 16 décembre 2018 consid. 3).

- 9/15 - A/3439/2018

#### **E. 9**

En droit matrimonial, seule la fixation du montant des contributions d'entretien pour l'ex-époux ou les enfants a un impact direct pour l'impôt sur le revenu, celles-ci étant déductibles pour le débirentier (art. 33 al. 1 let. c LIFD) et imposables pour le crédientier (art. 23 let. f LIFD) (Thierry OBRIST/Thierry BORNICK, in Revue de l'avocat 2020, p. 283).

#### **E. 10**

La totalité des frais d'avocat engagés dans le cadre d'une séparation ou d'un divorce ne saurait ainsi être déductible d'office, dans la mesure où une part de ceux-ci peut avoir trait à d'autres objets que la pension alimentaire, telles que par exemple la liquidation du régime matrimonial ou la garde des enfants (ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019 consid. 11 ; ATA/1500/2019 du 8 octobre 2019 consid. 11 ; ATA/1255/2019 du 13 août 2019 consid. 11).

#### **E. 11**

La chambre administrative a considéré que les frais d'avocat engagés par une contribuable pour se faire verser une pension alimentaire par son époux étaient en relation directe avec le revenu obtenu et qu'il était conforme à l'expérience de la vie que les justiciables se fassent assister par un avocat au cours d'une procédure de ce genre. Elle a ainsi admis la déduction pour l'année 2002 des honoraires acquittés durant cette même année par cette contribuable pour l'obtention d'une pension suite à un jugement rendu sur mesures protectrices de l'union conjugale le 2 septembre 2002 (ATA/541/2012 du 21 août 2012).

#### **E. 12**

Dans un arrêt du 26 mars 2019 (ATA/324/2019), la chambre administrative a considéré que, à supposer que les honoraires d'avocat encourus par le recourant dans le cadre d'une procédure de divorce durant l'année 2014 puissent, dans sa situation particulière, être considérés comme frais d'acquisition du revenu, ce n'était en tout cas pas avant la période fiscale 2017 que leur déduction pouvait être demandée. L'intéressé avait été condamné en 2009, dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale, à verser une contribution à l'entretien de sa famille de CHF 2'400.- par mois. Ce montant n'avait pas été modifié

avant le jugement de divorce du 30 juin 2016, qui l'avait ramené à CHF 1'500.-, sans effet rétroactif. Il n'était toutefois devenu effectif qu'une fois que l'arrêt de la Cour de justice du 9 juin 2017 le confirmant était devenu définitif. La déduction sollicitée pour la période fiscale 2014 ne pouvait dès lors pas être accordée avant l'année 2017, année au cours de laquelle la réduction de la contribution d'entretien qu'il devait verser à son ex-épouse lui avait permis d'accroître par voie de conséquence son revenu. En effet, contrairement au crédentier, qui perçoit un revenu tant que son conjoint ou ex-conjoint lui verse une contribution d'entretien, le contribuable débirentier n'obtient pas un changement effectif de sa situation financière tant que le montant de son obligation d'entretien n'a pas été réduit par une décision du juge civil entrée en force.

### **E. 13**

Dans un autre arrêt (ATA/1255/2019 précité), concernant une contribuable qui recevait une pension alimentaire de son ex-mari (crédentière), la chambre administrative a jugé que le fait d'autoriser un contribuable à déduire ses frais

- 10/15 - A/3439/2018 d'avocat directement liés à l'acquisition d'un revenu, et ce même en l'absence d'une décision entrée en force, ne violait manifestement pas les principes de l'imposition selon la capacité contributive et d'égalité de traitement, mais permettait, au contraire, de respecter lesdits principes. Le fait de devoir attendre l'entrée en force de la décision relative à la pension alimentaire imposait une condition supplémentaire injustifiée. Contrairement à l'état de fait de l'ATA/324/2019 du 26 mars 2019, la contribuable, en tant que crédentière, percevait déjà un revenu découlant de la contribution d'entretien que lui versait son ex-époux, de sorte qu'il n'était pas nécessaire d'attendre l'issue de la procédure civile pour lui permettre de déduire ses frais d'avocat en lien avec l'acquisition de ce revenu. Par ailleurs, la déduction des frais d'acquisition du revenu au moment de leur paiement effectif était conforme au principe de périodicité. Cela étant, dans la mesure où une part des frais d'avocat pouvait avoir trait à d'autres objets que la pension alimentaire, tels que par exemple la liquidation du régime matrimonial ou la garde des enfants, le dossier était renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle détermine les prestations du mandataire directement en lien avec l'obtention des contributions d'entretien et fixe le montant des déductions admissibles au titre de frais d'acquisition du revenu. Cette jurisprudence a été confirmée dans trois arrêts récents (ATA/360/2021 du 23 mars 2021 ; ATA/1637/2019 et ATA/1500/2019 précités).

### **E. 14**

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/1637/2019 précité consid. 8 et les références citées). Plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées). Ainsi, une fois reconnus, les frais d'acquisition du revenu sont intégralement déductibles dans l'année de réalisation du revenu correspondant, sauf s'il s'agit de matériel professionnel coûteux, pour lequel seul un

amortissement étalé sur plusieurs années est admis. Lorsque le revenu lié à ces frais n'est réalisé que dans une période fiscale ultérieure, les frais n'en seront déductibles qu'à ce moment-là, conformément au principe de périodicité (Yves NOËL, *op.cit.*, n. 15 ad art. 25 LIFD).

#### **E. 15**

Selon l'art. 58 al. 1 du Code de procédure civile suisse du 19 décembre 2008 (CPC – RS 272), le tribunal ne peut accorder à une partie ni plus ni autre chose que ce qui est demandé, ni moins que ce qui est reconnu par la partie adverse.

- 11/15 - A/3439/2018 Les dispositions prévoyant que le tribunal n'est pas lié par les conclusions des parties sont réservées (art. 58 al. 2 CPC). En procédure applicable aux enfants dans les affaires de droit de la famille, le tribunal n'est pas lié par les conclusions des parties (art. 296 al. 3 CPC). En matière de contributions à l'entretien d'un enfant, le juge n'est en principe pas lié par les conclusions des parties. La dernière instance cantonale peut même augmenter les contributions à l'entretien d'un enfant bien que celles-ci ne soient plus litigieuses (François BOHNET, CPC annoté, 2016, p. 537 n. 9 ad art. 296 CPC. Selon l'art. 276 al. 2 CPC, les mesures ordonnées par le tribunal des mesures protectrices de l'union conjugale sont maintenues. Le tribunal du divorce est compétent pour prononcer leur modification ou leur révocation.

#### **E. 16**

L'appel suspend la force de chose jugée et le caractère exécutoire de la décision dans la mesure des conclusions prises en appel (art. 315 al. 1 CPC). En matière de procédure civile, en tant que voie de recours ordinaire, l'appel a, en règle générale, un effet suspensif (art. 315 al. 1 CPC). L'effet suspensif est complet tant que l'appelant n'a fait qu'interjeter l'appel. En fonction des conclusions, il peut être restreint après le dépôt de la motivation de l'appel, de sorte à ce que la partie non contestée de la décision puisse entrer en force et être exécutée. Cette notion de force exécutoire partielle est conforme à un droit de procédure moderne. L'effet suspensif proroge l'autorité de la chose jugée et la force exécutoire. L'instance de recours peut, cependant, autoriser l'exécution anticipée de sorte qu'une décision qui n'est pas encore formellement entrée en force peut être exécutée (art. 315 al. 2 CPC) (Message du Conseil fédéral relatif au CPC du 28 juin 2006 – FF 2006 6841).

#### **E. 17**

Les mesures protectrices de l'union conjugale, comme les mesures provisionnelles rendues dans une procédure de divorce, constituent des mesures provisionnelles (ATF 138 III 565 ; 137 III 475 consid. 4.1). Tel est également le cas des mesures provisionnelles rendues dans le cadre d'une procédure de modification d'un jugement de divorce (arrêt du Tribunal fédéral 5A\_780/2012 du 8 novembre 2012).

#### **E. 18**

En l'espèce, tant l'AFC-CH que l'AFC-GE s'opposent à toute déduction des frais d'avocat supportés par le recourant dans le cadre de la procédure matrimoniale. Selon les autorités intimées, ces dépenses ne sont pas déductibles, car elles ne présentent pas de lien avec un revenu imposable. Par ailleurs, la prise en compte de ces honoraires conduirait à un élargissement inacceptable du champ d'application des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD. Enfin, le litige civil ayant

- 12/15 - A/3439/2018 opposé le recourant à son ex-épouse concernait essentiellement d'autres points que la fixation de la pension alimentaire.

### **E. 19**

Le tribunal ne partage pas le point de vue des autorités intimées. a. En effet, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence (ATA/360/2021 du 23 mars 2021 ; ATA/1637/2019 et ATA/1500/2019 précités) les frais d'avocat engagés par un contribuable pour obtenir le versement d'une contribution d'entretien à titre personnel et/ou pour ses enfants par son ex-conjoint présentent un lien direct avec le revenu obtenu et peuvent, en principe, faire l'objet d'une déduction. Symétriquement, il convient d'admettre la déductibilité des honoraires encourus par un contribuable pour lui permettre d'augmenter son niveau de revenu prenant la forme d'une réduction du montant des contributions d'entretien à verser. (JTAPI/1093/2020 du 7 décembre 2020 consid. 15). b. Dans son ATA/360/2021 du 23 mars 2021 consid. 13, la chambre administrative a rejeté la thèse de l'AFC-CH selon laquelle aucune déduction ne pouvait être admise en lien avec l'acquisition d'un revenu découlant d'une contribution d'entretien au vu du régime d'exception applicable auxdites contributions. La chambre administrative a notamment retenu que les frais d'acquisition du revenu pouvaient être déduit sur la base de la clause générale de la déduction organique prévue à l'art. 25 LIFD, s'agissant des revenus pour lesquels une déduction n'était pas expressément prévue aux art. 26 et suivants LIFD. En outre, dès lors que le législateur avait expressément voulu imposer la perception de contributions d'entretien à titre de revenu, les frais d'acquisition dudit revenu devaient pouvoir être défalqués. Dans ce même arrêt, la chambre administrative a écarté l'argumentation de l'AFC-CH, consistant à soutenir que l'acceptation de la prise en compte des frais d'avocat engagés en lien avec la fixation des contributions d'entretien relevait d'une application trop extensive des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD, qui devrait être prohibée dès lors qu'elle entraînerait une violation de l'art. 34 LIFD. La chambre administrative a rappelé que cette dernière disposition traitait des frais et dépenses non déductibles, parmi lesquels figuraient les frais d'entretien du contribuable et de sa famille. Or, les déductions litigieuses n'étaient pas en lien avec les frais d'entretien du contribuable, mais précisément en lien avec les contributions perçues, puis taxées par les autorités fiscales. L'AFC-CH fait valoir les mêmes arguments dans le cadre du présent recours. Il convient de les rejeter, pour les motifs exposés ci-dessus par la chambre administrative. c. En 2012, dans sa requête de mesures provisionnelles, formée en même temps que sa demande en divorce, Mme B \_\_\_\_\_ a conclu à ce que son époux soit

- 13/15 - A/3439/2018 condamné à verser CHF 7'200.- par mois pour l'entretien de la famille, alors que la pension avait été arrêtée à CHF 4'500.- dans le jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale, rendu en 2011.

Le juge du divorce, en 2016, a réduit ce montant à CHF 3'800.- (soit CHF 1'350.- pour chacun des deux enfants et CHF 1'100.- pour l'ex-épouse). En 2017, la chambre civile a confirmé le montant CHF 1'100.-, la pension due pour les enfants n'étant pas litigieuse. Étant donné que la chambre civile n'est pas liée par les conclusions des parties en ce qui concerne les enfants, on ne pouvait toutefois pas exclure qu'elle modifiât le montant de la contribution d'entretien en leur faveur. Par ailleurs, la force de chose jugée et le caractère exécutoire du jugement de divorce étaient suspendus par la procédure d'appel devant la chambre civile, de sorte qu'il fallait attendre l'issue de celle-ci pour que le recourant pût, cas échéant, obtenir un revenu supplémentaire. Ainsi, ce n'est qu'une fois l'entrée en force de l'arrêt de la chambre civile, en 2017, que la situation financière du recourant a été

définitivement réglée. Il est manifeste que les frais d'avocat engagés par le contribuable dans la procédure matrimoniale lui ont permis de réaliser un revenu, sous forme de réduction de la pension alimentaire à payer pour son ex-épouse et ses enfants puisqu'il n'est tenu qu'à verser CHF 3'800.- par mois, alors que dans le régime des mesures protectrices de l'union conjugale, il devait verser la somme mensuelle de CHF 4'500.- pour l'entretien de la famille et que son ex-épouse a conclu au paiement mensuel de CHF 7'200.-, sur mesures provisionnelles dans le cadre de sa demande en divorce, requête à laquelle il s'est opposé. La procédure matrimoniale ne portait pas uniquement sur la question de la contributions d'entretien, mais également sur la garde et le droit de visite des enfants, l'attribution du domicile conjugal, et sur la liquidation du régime matrimonial. Conformément à la jurisprudence de la chambre administrative (ATA/1255/2019 précité), il y a lieu d'admettre en déduction que les seuls honoraires se rapportant directement et spécifiquement à la problématique de la fixation des contributions d'entretien. Or, la note d'honoraires du 24 mai 2016, d'un montant de CHF 32'364.- ne précise pas la part de l'activité de l'avocat consacrée au litige portant sur les pensions alimentaires. En conséquence, le dossier doit être retourné à l'AFC-GE afin qu'elle détermine le montant déductible correspondant aux prestations fournies par le mandataire du recourant en lien avec la fixation des contributions d'entretien.

#### **E. 20**

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement. Les décisions sur réclamation du 30 août 2018 et les bordereaux de taxation ICC et IFD 2017 des 30 juillet 2018 et 2 avril 2019 seront annulés. Le dossier sera renvoyé à

- 14/15 - A/3439/2018 l'AFC-GE pour instruction et nouvelles décisions au sens des considérants qui précèdent.

#### **E. 21**

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), un émolument réduit à CHF 400.-, couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours, sera mis à la charge du recourant. Le solde de l'avance de frais de CHF 300.- lui sera restitué.

#### **E. 22**

Le recourant conclut à l'octroi d'une indemnité de procédure de CHF 700.- représentant les frais effectifs qu'il a payés pour les deux recours qu'il a déposés, soit CHF 1'400.-, auxquels s'ajoutent une somme à définir par le tribunal, basée sur les heures dédiées à sa défense et sur les documents à produire et le tort moral subi. Cette conclusion doit être rejetée. Le recourant n'a pas droit au remboursement intégral de ses avances de frais, dès lors qu'il n'a que partiellement obtenu gain de cause dans le cadre de la présente cause, ainsi que dans celle ayant abouti au JTAPI/1283/2017 du 4 décembre 2017, étant précisé que dans cette affaire, il a obtenu un remboursement partiel de CHF 200.-. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée dès lors qu'il n'est pas représenté par un mandataire et qu'il ne démontre pas avoir exposé des frais particuliers au titre de la défense de ses intérêts (ATA/1015/2014 du 16 décembre 2014 ; JTAPI/94/2020 du 27 janvier 2020 ; JTAPI/579/2019 du 24 juin 2019). Il n'établit pas non plus avoir subi un quelconque tort moral.

- 15/15 - A/3439/2018

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