

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2073/2021-ICCIFD

ATA/1235/2022

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 décembre 2022

4^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
24 janvier 2022 (JTAPI/51/2022)**

EN FAIT

- 1) Par jugement du 9 mars 2010, le Tribunal civil de première instance (ci-après :TPI) a prononcé le divorce de Madame et Monsieur A_____, maintenu l'autorité parentale conjointe sur C_____, née le _____ 1998, et D_____, né le _____ 2001, instauré une garde alternée, dit que chaque parent assumait l'entretien des enfants pendant qu'il en avait la garde, que les allocations familiales étaient versées à la mère, a donné acte au père de son engagement à verser à celle-ci, dès le 9 février 2010, à titre de contribution d'entretien de chaque enfant, par mois et d'avance, la somme de CHF 1'000.- jusqu'à l'âge de 10 ans révolus, CHF 1'200.- de 10 ans à 15 ans révolus et CHF 1'500.- de 15 ans jusqu'à la majorité, voire au-delà, mais au maximum jusqu'à l'âge de 25 ans en cas d'études sérieuses et suivies, donné acte à la mère de son engagement de prendre à sa charge exclusive, pour les deux enfants, avec les montants alloués par le père et les montants reçus à titre d'allocations familiales, les primes d'assurances, les avances de frais médicaux hors thérapies, les frais de garde et d'habillement, les frais scolaires, les frais relatifs aux loisirs ainsi qu'aux activités parascolaires et extrascolaires et donné acte au père de son engagement d'avancer la totalité des frais de thérapie des enfants dont le remboursement par l'assurance-maladie se ferait sur le compte bancaire ouvert par les parties en faveur de enfants.
- 2) Le 11 mai 2010, M. A_____ s'est remarié avec Madame A_____.
- 3) Dans leurs déclarations fiscales 2011, 2012 et 2013, ces derniers ont indiqué deux charges de famille pour les enfants du contribuable et demandé qu'un montant de CHF 28'800.- soit déduit de leurs revenus pour les années fiscales 2011 et 2012 et un montant de CHF 30'000.- pour l'année fiscale 2013, au titre de paiement de contributions d'entretien.
- 4) Dans le cadre de leur taxation pour ces années, ils ont notamment expliqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) qu'à partir de 2011, le contribuable n'avait certes plus versé la totalité des contributions d'entretien à son ex-épouse, mais qu'un autre système avait été mis en place avec elle, dès lors qu'elle ne lui restituait pas les montants avancés pour les frais médicaux et remboursés par l'assurance-maladie : il déclarait avoir opéré une compensation entre les contributions d'entretien qu'il devait verser selon le jugement de divorce et les nombreuses et diverses dépenses qu'il avait directement assumées en lien avec l'entretien de se ses enfants.
- 5) Par bordereaux du 8 février 2016, l'AFC-GE a admis, au titre de contributions d'entretien pour les années en cause, la totalité des frais médicaux payés par le contribuable pour ses enfants, à l'exclusion de tout autre montant en l'absence d'une modification du jugement de divorce. Elle a refusé les deux

charges de famille, celles-ci étant attribuées à la bénéficiaire des contributions d'entretien.

- 6) Ces taxations ont été confirmées tant par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) que par la chambre administrative de la Cour de justice le 25 avril 2019 et le Tribunal fédéral le 21 avril 2020 (arrêt 2C_544/2019).
- 7) Devant le Tribunal fédéral, la question litigieuse était de savoir si un contribuable qui ne versait pas les contributions d'entretien de la manière prévue par le jugement de divorce, mais qui prétendait avoir mis en place de manière informelle un système de paiements indirects avec son ex-épouse, pouvait déduire ceux-ci de son revenu, étant précisé que les montants admis en déduction devaient le cas échéant être ajoutés au revenu imposable du crédientier. Le Tribunal fédéral a jugé que cette question pouvait rester ouverte, le recours devant être rejeté en raison du fait que le contribuable n'avait pas établi avoir payé les contributions d'entretien de ses enfants de manière indirecte, ni qu'un accord informel avait été passé avec son épouse pour mettre en place un tel système de paiement, qui soit précis, compréhensible et contrôlable. Le Tribunal fédéral a par ailleurs confirmé que les contribuables ne pouvaient pas bénéficier des charges de famille.
- 8) Dans leur déclaration fiscale pour l'année 2014, les époux A_____ ont indiqué que le mari avait versé à son ex-épouse CHF 30'000.- à titre de contribution d'entretien, précisant que cette obligation datait du 9 février 2010 (date du début du versement des contributions d'entretien, prévu par le jugement de divorce). Ils n'ont pas joint les preuves du versement de cette prestation. Ils ont à nouveau fait valoir les deux charges de famille pour les enfants du contribuable.
- 9) L'AFC-GE les a invités, le 16 juin 2016, à lui remettre les justificatifs du versement de la pension alimentaire en 2014.
- 10) Par courriel du 30 septembre 2016, M. A_____ a communiqué à l'AFC-GE un tableau, précisant qu'il s'agissait d'un « résumé de 3 postes (frais médicaux [CHF 6'176,05], frais des enfants payés par la carte visa [CHF 48'482,95] et frais divers payés par virement bancaire [CHF 2'844.-]) », divers relevés bancaires et des factures de thérapie pour son fils, et lui a demandé de suspendre la taxation jusqu'à droit connu dans la cause 2C_544/2019.
- 11) Par bordereaux du 25 novembre 2019, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'impôt fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) 2014, en refusant la déduction de CHF 30'000.- requise pour les contributions d'entretien, au motif qu'ils n'avaient pas apporté les justificatifs y relatifs.

- 12) Dans leur réclamation, les contribuables ont fait valoir qu'avec leur courriel du 30 septembre 2019, ils avaient produit les justificatifs requis, mais l'AFC-GE les avait soit perdus soit ignorés. Cette dernière n'avait pas suspendu leur taxation 2014 dans l'attente d'une décision finale concernant leurs taxations pour les années 2011 à 2013, la problématique étant identique. Elle leur avait par ailleurs refusé à tort le barème pour couple, puisqu'ils étaient mariés et vivaient en ménage commun avec les enfants du contribuable. Il en résultait que leur taxation 2014 était nulle, car violant des règles essentielles de la procédure. L'AFC-GE devait constater cette nullité ou annuler les taxations entreprises, celles-ci ayant pour effet de leur faire perdre un degré d'instance, par la seule faute. L'AFC-GE devait compléter leur dossier, puis leur donner l'accès à celui-ci afin qu'ils s'assurent de son exhaustivité. Leur déclaration fiscale 2014 devait être confirmée en tous points.
- 13) Le 10 août 2020, les époux ont saisi l'AFC-GE d'une demande de reconsidération de leurs taxations pour les années 2011 à 2013. Par décisions du 17 septembre 2020, l'AFC-GE a refusé d'entrer en matière sur cette requête, aucun motif de révision n'étant réalisé. L'AFC-GE a rejeté leur réclamation contre ces décisions le 22 avril 2021. Le TAPI a rejeté leur recours le 25 avril 2022, puis la chambre administrative le 15 novembre 2022 (ATA/1159/2022).
- 14) Par courrier du 30 octobre 2020, puis par rappel recommandé du 11 janvier 2021, l'AFC-GE a demandé aux contribuables de lui remettre le justificatif pour le versement des cotisations à la prévoyance professionnelle liée (3^{ème} pilier) et à la caisse AVS et pour les primes à l'assurance-maladie.
- 15) Aucune suite n'a été donnée à cette requête.
- 16) Par décisions du 12 mai 2021, l'AFC-GE a admis partiellement la réclamation relative à l'année fiscale 2014, admettant les frais de thérapie des enfants de CHF 6'176.- au titre de contribution d'entretien, la rejetant pour le surplus (sur des points ne faisant pas l'objet du présent litige), motif pris du fait que les contribuables n'avaient pas donné suite à ses demandes de renseignements des 30 octobre 2020 et 11 janvier 2021.
- 17) Par acte du 14 juin 2021, Mme et M. A_____ ont recouru contre ces décisions, concluant principalement à leur nullité et à celle des bordereaux y relatifs et subsidiairement à leur annulation et à « l'admission de leur déclaration fiscale » 2014.

Préalablement, ils ont sollicité la suspension de l'instruction de leur recours jusqu'à droit connu dans la cause P/1_____/2021 et dans « la demande de révision formée dans le cadre de la taxation 2014 », relevant que l'AFC-GE ne s'était pas encore prononcée sur cette demande.

L'AFC-GE n'avait pas examiné si le contribuable, qui avait assumé l'entretien des enfants dans une mesure plus importante que celle à laquelle il était tenu, bénéficiait pour « les années concernées d'une remise de dette » de la part de la mère des enfants, cette remise pouvant équivaloir au paiement de la contribution d'entretien. Il avait apporté de nombreuses preuves, à savoir non seulement les justificatifs des paiements en faveur des enfants, mais aussi des échanges de courriels avec la mère au sujet des frais. Si son ex-épouse avait le bénéfice de charges de famille en raison des contributions d'entretien fixées par le jugement de divorce, l'AFC-GE devait soit admettre qu'il avait effectivement payé ces contributions, soit lui accorder deux demi-charges de familles, ainsi que le barème réduit, puisqu'il s'était remarié, tandis que son ex-épouse ne l'était pas.

On était en présence d'un résultat choquant heurtant le sentiment de l'équité, dès lors que le contribuable avait assumé la garde alternée des enfants, les frais de leur entretien pendant cette garde, les frais de leur thérapie, les frais que l'assurance avait remboursés à la mère mais que celle-ci ne lui avait pas rétrocédés et une grande partie des frais d'entretien revenant à la mère, mais qu'il avait lui-même supportés « par le biais de contributions directes en faveur des enfants en exécution des contributions d'entretien fixées par le jugement de divorce ». Il ne pouvait déduire aucun des frais d'entretien des enfants, alors qu'il avait assumé presque exclusivement leur entretien, tandis que la mère des enfants, qui n'avait assumé qu'une infime partie de leur entretien, était récompensée par le bénéfice de charges de famille.

Les décisions entreprises étaient nulles parce que l'AFC-GE ne s'était pas prononcée sur les conclusions formulées dans leur réclamation, notamment celles tendant à la consultation de leur dossier, à la nullité des taxations querellées et à la reprise de la procédure de taxation ab ovo, compte tenu des vices de procédure. Confirmant les décisions de taxation du 25 novembre 2019, sans pour autant aborder la question de leur nullité, ni leur permettre de consulter le dossier, les décisions du 12 mai 2021 violaient des règles essentielles de procédure, si bien qu'elles étaient nulles. La procédure de révision en cours n'y était même pas mentionnée, ce qui les empêchait de recourir utilement.

Enfin, ils avaient déposé une déclaration fiscale complète, accompagnée de toutes ses annexes et pièces justificatives. Pour cette raison, ils avaient demandé à consulter leur dossier en mains de l'AFC-GE pour s'en assurer, requête que cette dernière avait purement et simplement ignorée « afin de [leur] reprocher de ne pas avoir répondu à la demande de renseignements, ce qui [était] parfaitement faux, comme la réclamation le faisait valoir ».

- 18) L'AFC-GE a conclu principalement au rejet du recours et, subsidiairement, à la rectification des taxations 2014 en défaveur des contribuables, en ce sens que les frais de thérapie déductibles devaient être ramenés à CHF 5'040,60.

Préalablement, elle a conclu au rejet de la demande de suspension de l'instruction du recours.

Les époux faisaient valoir que leur demande de révision concernait également l'année 2014, alors qu'elle visait uniquement les périodes fiscales 2011 à 2013. Il ne se justifiait aucunement de suspendre la présente procédure dans l'attente du droit connu dans la cause P/1_____/2021, celle-ci ayant un objet différent.

Les décisions contestées ne répondaient certes pas explicitement à l'argument de nullité des taxations du 25 novembre 2019. Toutefois, elle avait pris en compte les justificatifs que l'intéressé lui avait envoyés, dès que la déduction des frais de thérapie justifiés par pièces avait été acceptée. Après le dépôt de leur réclamation, les contribuables n'avaient pas pris contact pour venir consulter leur dossier. Ils avaient connaissance et étaient en possession de toutes les pièces relatives à la procédure de taxation, leur dossier auprès d'elle n'étant constitué que de pièces produites par eux-mêmes. Elle avait produit intégralement leur dossier, de sorte que si un vice de procédure devait exister au sujet de l'accès à ce dossier, il serait de toute façon réparé devant le TAPI, qui disposait d'un plein pouvoir d'examen.

M. A_____ n'ayant nullement démontré avoir payé directement en mains de son ex-épouse les contributions d'entretien pour ses deux enfants, c'était à raison qu'elle avait refusé la déduction des CHF 30'000.- requise dans sa déclaration fiscale 2014. Sur la base des justificatifs remis au stade de la réclamation, elle avait accepté une déduction de CHF 6'176.- pour frais de thérapie, ce quand bien même une facture y relative de CHF 1'135,60 datait de 2013 et non de 2014. Les autres frais listés dans le tableau fourni par le contribuable concernaient majoritairement des frais de restaurants, de coiffeur et de magasins. L'on ne voyait pas en quoi ces frais avaient été déboursés en faveur des enfants. Il s'agissait plutôt des frais d'entretien privés non déductibles. Pour le surplus, tout comme pour les années 2011 à 2013, l'intéressé n'avait pas prouvé, pour 2014, s'être mis d'accord avec son ex-épouse sur un nouveau système de paiement de la pension alimentaire sous la forme d'un paiement indirect en lieu et place du système prévu par le jugement de divorce, à supposer encore qu'un tel mode de paiement non prévu par ce jugement soit déterminant sur le plan fiscal. En l'absence de la preuve d'un arrangement clair, les différents justificatifs produits ne permettaient pas de démontrer la réalité d'un paiement indirect des contributions d'entretien en remplacement d'un versement en numéraire en mains de son ex-épouse. C'était donc à raison qu'elle avait limité la déduction aux frais de thérapie pris en charge et justifiés par M. A_____. Elle s'en rapportait toutefois à justice s'agissant d'une reformatio in peius d'une déduction admissible de CHF 5'040,60, en lieu et place de CHF 6'176.-, la facture de CHF 1'135,45 concernant l'année fiscale 2013.

- 19) Dans leur réplique, les époux ont ajouté que les points (nullité des taxations, accès au dossier, suspension de la taxation et remise de dette) sur lesquels l'AFC-GE ne s'était pas prononcée ne sauraient être traités pour la première fois par le TAPI, faute de quoi celui-ci outrepasserait « sa compétence fonctionnelle, enfreindrait le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, priverait les recourants d'un degré de juridiction ». C'était seulement dans sa réponse que l'AFC-GE indiquait les motifs pour lesquels ces points devaient être rejetés, violant ainsi les principes relatifs à l'objet du litige. Le TAPI pouvait exceptionnellement guérir, au stade du recours, une violation du droit d'être entendu, mais tel n'était pas le cas lorsque, comme en l'espèce, la décision entreprise était dénuée de toute motivation sur des objets soumis à l'autorité.

Ils soulignaient que la décision de taxation du 25 novembre 2019 leur faisait faussement reproche de ne pas avoir produit de documents. Dans leur réclamation, ils avaient demandé que leur dossier soit complété et qu'ensuite l'accès à celui-ci leur soit donné, pour qu'ils puissent s'assurer de son exhaustivité, et qu'ils avaient déposé un dossier complet, accompagné de toutes les pièces. Ils avaient demandé la suspension de la procédure de réclamation jusqu'à droit connu dans la cause pendante devant le Tribunal fédéral. L'AFC-GE n'avait répondu à aucune de ces requêtes. Compte tenu de l'obligation de l'AFC-GE d'agir de bonne foi, ils étaient légitimés à attendre qu'elle complète leur dossier et les avertisse que cela avait été fait et que celui-ci était disponible pour consultation et vérification avant que la décision sur réclamation ne soit rendue. Prétendre, au stade du recours, que leur dossier tel que présenté devant le TAPI était celui que l'AFC-GE leur aurait mis à disposition s'ils l'avaient demandé revenait à « refuser de statuer et à imposer une probatio diabolica aux contribuables qui ne peuvent que constater, après consultation du dossier en mains du tribunal que le dossier de l'AFC [était] incomplet car ne comportant pas toutes les pièces déposées par les contribuables ».

L'AFC-GE n'avait répondu à aucune des requêtes contenues dans leur réclamation et avait refusé de statuer sur celles-ci, de mettre à leur disposition leur dossier pour consultation, de statuer sur la nullité des décisions de taxation, de prendre en compte « le complément » présenté le 10 août 2020, de statuer sur la recevabilité de leur demande de révision du 10 août 2020 et de motiver sa décision. Elle ne leur avait pas donné l'opportunité de se déterminer après l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_544/2019 et avait produit, après coup, une réponse « en contravention flagrante du cadre de l'objet du litige ». La procédure suivie par l'AFC-GE était à ce point « irrespectueuse des [leurs] droits essentiels » et des garanties essentielles de procédure que la nullité des décisions entreprises s'imposait.

- 20) Dans son jugement du 24 janvier 2022, notifié le 26 janvier 2022, rejetant le recours, le TAPI a retenu qu'il n'y avait pas lieu de suspendre la cause dans

l'attente de l'issue de celle relative à la demande en révision, la seconde n'étant pas de nature à influencer sur la première.

Même si les griefs des contribuables à l'encontre des décisions de taxations litigieuses étaient fondés, les conditions de la nullité de ces décisions n'étaient pas remplies. Le fait que l'AFC-GE n'ait pas traité tous leurs griefs n'avait aucune conséquence pour les intéressés, dès lors qu'ils pouvaient efficacement les faire valoir devant le TAPI. Ils n'avaient à aucun moment requis accès à leur dossier, de sorte qu'ils ne pouvaient se plaindre d'un refus de l'AFC-GE à cet égard. Ils se plaignaient de ce que le dossier produit par l'autorité fiscale était incomplet, mais ne précisaient pas quelles pièces manquaient. Le caractère succinct de la motivation des décisions attaquées n'avait pas empêché les intéressés d'en comprendre le sens et la portée et de les contester utilement. L'AFC-GE n'était pas tenue d'attendre le prononcé de l'arrêt 2C_544/2019, celui-ci se rapportant à une autre année fiscale.

Le contribuable n'avait pas versé, en 2014, les contributions d'entretien en faveur de ses enfants tel que cela avait été prévu dans le jugement de divorce. Se référant à l'arrêt 2C_544/2019 précité, le TAPI a retenu que le contribuable n'établissait pas qu'un accord aurait été trouvé avec son ex-épouse prévoyant des modalités de paiement différentes de celles prévues dans le jugement de divorce, qui permettaient clairement de déterminer quels montants étaient acquittés au titre de contribution d'entretien. Le refus par l'autorité fiscale d'admettre au titre de contributions d'entretien déductibles d'autres montants que ceux relatifs aux frais de thérapie, expressément mentionnés dans le jugement de divorce, était donc fondé. Exceptionnellement, il était renoncé à procéder à la reformation in pejus.

- 21) Par acte expédié le 25 février 2022, Mme et M. A_____ ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre ce jugement, dont ils ont demandé l'annulation. Ils ont conclu, préalablement, à ce que celle-ci constate « la grave et imprévisible atteinte à la santé subie par le conseil soussigné » pendant le délai de recours et l'empêchement qui en a résulté, qu'elle restitue le délai de recours « en tout ou en grande partie » et autorise les recourants à compléter leur recours. La cause devait être renvoyée au TAPI pour nouvelle décision.

Le TAPI, comme l'AFC-GE avant lui, n'avait pas examiné si les contributions d'entretien avaient fait l'objet d'une remise de dettes par la mère et si ladite remise pouvait équivaloir au paiement de contributions d'entretien déductible. En ne statuant pas sur leur demande de suspension, mais en statuant seize mois après avoir reçu la réclamation relative aux années fiscales 2011 à 2013, puis en statuant sur la réclamation relative à l'année fiscale 2014 une année après l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_544/2019 et après la décision sur réclamation relative aux années 2011 à 2013, l'AFC-GE avait de fait suspendu la présente cause, sans rendre de décision. En outre, elle aurait, vu l'attitude adoptée, dû inclure la demande en révision portant sur les années 2011 à 2013 et les

réclamations formées contre ces décisions. Il fallait d'abord « expurger » ces litiges, afin de disposer d'un dossier complet.

Rappelant la teneur de l'arrêt fédéral précité, les recourants ont fait valoir que l'AFC-GE aurait dû déterminer les éléments de fait et de droit pertinents pour répondre à la question de savoir si le recourant avait bénéficié d'une remise de dette de la part de son ex-épouse équivalent à une contribution d'entretien déductible.

L'AFC-GE ne s'était pas prononcée sur les questions de savoir si les décisions de taxation du 25 novembre 2019 étaient nulles, si les recourants avaient remis tous les documents demandés, s'ils avaient pu consulter le dossier pour s'assurer de son exhaustivité, si elle avait suspendu la procédure et sur la question de fond permettant la déduction réclamée. Le défaut de motivation des décisions sur réclamation sur ces points ne pouvait être réparé en instance de recours. Le TAPI ne pouvait non plus statuer à la place de l'AFC-GE. Il devait se limiter à l'examen de la question de savoir si l'AFC-GE avait traité ces points. En examinant d'autres points, le TAPI avait outrepassé ses compétences.

Le jugement était dépourvu d'un état de faits, ne faisant que résumer les étapes de la procédure. Si la chambre administrative venait à établir un état de faits, elle priverait les recourants d'un degré de juridiction, ce qui consacrerait un déni de justice. Enfin, la motivation du jugement consistait en une succession de considérants-types, mais n'abordait pas le cas concret.

- 22) Faisant suite à la demande des recourants de pouvoir compléter leur recours en raison de l'incapacité de travail – dûment documentée – du recourant, avocat de profession, qui suivait personnellement la procédure, celui-ci a requis une nouvelle prolongation, au motif qu'il venait de recouvrer sa capacité de travail et que le TAPI avait rendu un jugement dans la cause connexe (A/1918/2021). Il entendait requérir la jonction des deux causes, voire la suspension de l'une d'elles, ce qu'il ne pourrait toutefois faire qu'une fois le recours déposé dans la cause précitée.
- 23) Dans le délai prolongé au vu des motifs avancés et prouvés par pièce, les recourants ont déposé un complément de recours.

Ils ont, nouvellement, conclu à la jonction des causes les concernant, respectivement à la suspension de la présente cause jusqu'à droit jugé sur la cause A/1918/2021.

Ils ont insisté sur le fait que le TAPI n'avait pas traité l'objet du litige, soit la question de savoir si le recourant avait bénéficié d'une remise de dette concernant les contributions d'entretien en faveur de ses enfants et si ladite remise

équivalait au paiement de celles-ci au sens de l'art. 33 al. 1 let. c de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD – RS 642.11).

En reconnaissant que l'AFC-GE ne s'était pas prononcée sur les griefs d'ordre formel tout en considérant que le vice avait été réparé devant lui, le TAPI avait « nié » les art. 5 al. 3 et 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) et violé l'interdiction du déni de justice formel. Les premiers juges avaient confondu la violation du droit d'être entendu, qui pouvait être réparée en instance de recours, avec le déni de justice formel, qui devait conduire à l'annulation de la décision, voire à sa nullité.

Dans leur réclamation, ils avaient demandé à l'AFC-GE de suspendre la procédure relative à leur taxation jusqu'à droit jugé par le Tribunal fédéral, puis de leur donner accès à leur dossier après que l'AFC-GE l'aurait complété. Or, celle-ci n'avait pas répondu à leur demande. Dès lors que, dans les faits, elle avait suspendu la procédure jusqu'à l'arrêt fédéral, l'AFC-GE aurait dû reprendre la procédure de réclamation et leur laisser la possibilité d'exercer leur droit d'être entendu.

Enfin, ils avaient demandé, dans le cadre de leur taxation 2014, que l'AFC-GE procède à la révision des années fiscales 2011 à 2014, point que le TAPI n'avait pas traité.

24) L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Elle s'est opposée aux demandes de jonction et de suspension. Les contribuables avaient demandé, le 10 août 2020, la révision des décisions de taxation 2011 à 2013. La cause A/1918/2021 concernait cette demande en révision. La présente procédure se rapportait à la taxation 2014. Les deux procédures n'avaient donc pas le même objet ni ne concernaient les mêmes périodes fiscales.

Le recourant n'avait pas prouvé qu'il avait trouvé un arrangement avec son ex-épouse relatif à un nouveau système de paiement des contributions d'entretien en 2014. Les décisions de taxation 2014 devaient donc être confirmées.

25) Dans leur réplique, les recourants ont insisté sur le fait que la question de savoir si les contributions d'entretien avaient fait l'objet d'une remise de dettes et si celle-ci équivalait au paiement de celles-ci au sens de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD n'avait pas été examinée. En examinant des points qui excédaient le cadre du litige et en n'examinant pas ceux qui le constituaient, le TAPI avait outrepassé ses compétences.

26) Sur ce, 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) Il n'y a pas lieu à restitution du délai de recours, le recours interjeté par les recourants l'ayant été dans le délai légal de 30 jours. Il a été fait droit aux conclusions préalables des recourants tendant à pouvoir compléter leur recours.
- 3) Les recourants sollicitent, à titre préalable, la jonction de la présente cause avec la cause A/1918/2021. En l'absence de jonction, la présente cause devait être suspendue dans l'attente de l'issue de la cause précitée. Ils reprochent au TAPI, devant lequel ils ont pris les mêmes conclusions, de ne pas y avoir donné suite.
 - a. Selon l'art. 70 al. 1 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune.

Lorsque le sort d'une procédure administrative dépend de la solution d'une question de relevant de la compétence d'une autre autorité et faisant l'objet d'une procédure pendante devant ladite autorité, la suspension de la procédure administrative peut, le cas échéant, être prononcée jusqu'à droit connu sur ces questions (art. 14 al. 1 LPA).

- b. En l'espèce, les parties aux procédures A/2073/2021 et A/1918/2021 sont, certes, les mêmes. Toutefois, comme l'a relevé le TAPI, la seconde procédure se rapporte à la demande en révision de taxations entrées en force, alors que la présente procédure examine la taxation ordinaire des recourants. En outre, les années fiscales concernées par les deux procédures ne sont pas les mêmes : la procédure A/2073/2021 se rapporte à l'année fiscale 2014, alors que la procédure A/1918/2021 concerne les années fiscales 2011 à 2013. Contrairement à ce que soutiennent les recourants, leur demande en révision du 10 août 2020 ne se rapporte qu'aux années fiscales 2011 à 2013, comme cela ressort clairement de la première page mettant les années visées typographiquement en évidence ainsi que de la dernière page comportant les conclusions. Le fait que la réclamation dirigée contre la décision sur révision mentionne, dans les années visées pour l'IFD l'année 2014, ne permet nullement de considérer que la révision était également sollicitée en ce qui concernait la taxation en IFD 2014. D'une part, la réclamation du 19 octobre 2020 dirigée contre la décision relative à la demande en révision des bordereaux de taxation 2011 à 2013 ne pouvait étendre l'objet du litige à l'année 2014. D'autre part, la mention sur la première page de la réclamation de l'année fiscale 2014 en ce qui concerne l'IFD relève à l'évidence d'une erreur de plume, quoi qu'en disent les recourants. En effet, tant l'argumentation exposée

que les conclusions prises dans la réclamation ne visent que les années fiscales 2011 à 2013. Ainsi, ni l'objet des deux causes (révision/taxation ordinaire) ni les années fiscales concernées ne sont identiques. Partant, il n'y a pas lieu d'ordonner la jonction des deux causes. Pour les mêmes motifs, le TAPI, qui disposait à cet égard d'une latitude de jugement – l'art. 70 al. 1 LPA étant une « Kann-Vorschrift » –, n'a pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation en refusant la jonction.

c. Dans la mesure où la procédure A/1918/2021 concerne d'autres années fiscales et est limitée à la question de savoir si les taxations desdites années peuvent être révisées, la suspension de la présente cause jusqu'à droit jugé dans celle précitée ne s'impose pas. En effet, même si, comme les recourants le soutiennent, il conviendrait d'admettre leur demande en révision et de retenir l'existence d'une remise de dette équivalant au paiement des contributions d'entretien déductibles selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, cela ne concernerait pas l'année fiscale 2014, présentement litigieuse. Pour le même motif, le TAPI n'a pas violé la loi ni commis d'abus de son pouvoir d'appréciation en refusant la suspension.

- 4) Les recourants reprochent au TAPI de ne pas avoir examiné le grief adressé à l'AFC-GE d'avoir, dans les faits, suspendu la procédure de réclamation relative à la taxation ordinaire 2014 dans l'attente de l'arrêt du Tribunal fédéral relatif aux années fiscales 2011 à 2013, mais omis de rendre une décision formelle et de ne pas avoir formellement repris la procédure après le prononcé de l'arrêt fédéral, en leur donnant l'occasion de se prononcer avant de statuer. En outre, le dossier de taxation 2014 était incomplet, dès lors qu'il devait comprendre leur demande en révision et la réclamation formée contre le rejet de celle-ci. Le TAPI n'avait pas non plus statué sur le grief de nullité de la décision de taxation et avait outrepassé ses compétences en se prononçant sur la déductibilité des pensions alimentaires, point sur lequel l'AFC-GE n'avait pas statué.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. – RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 129 I 232 consid. 3.2). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 138 IV 81 consid. 2.2 ; 137 II 266 consid. 3.2). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée ; la motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt du Tribunal fédéral 9C_701/2018 du 27 novembre 2018 consid. 5.2). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence

ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et les références citées).

b. En l'espèce, le TAPI a examiné les griefs que les recourants avaient présentés devant lui au titre d'éléments devant conduire à la nullité des décisions de taxation. Il a, à cet égard, retenu que même si ces griefs étaient fondés, ils ne constituaient pas des vices de procédure d'une telle importance qu'ils justifieraient de constater la nullité des décisions querellées. S'il était vrai que l'AFC-GE ne s'était pas prononcée sur leurs griefs de nature formelle, cela était demeuré sans conséquence pour les contribuables, qui avaient pu faire efficacement usage de leur droit de recours. Les premiers juges ont également relevé que bien que les recourants se plaignaient que le dossier était incomplet, ils ne précisaient pas quelles pièces qu'ils avaient produites n'auraient pas été versées à la procédure par l'autorité intimée. Par ailleurs, un éventuel défaut de motivation était réparé devant le TAPI, qui disposait d'un plein pouvoir d'examen. L'AFC-GE n'était pas tenue de suspendre l'instruction de la réclamation jusqu'à droit jugé dans la cause 2C_544/2019, qui concernait d'autres années fiscales. Enfin, dès lors que le Tribunal fédéral avait statué plus d'une année avant que l'AFC-GE tranche la réclamation formée par les contribuables, ceux-ci auraient pu, s'ils estimaient que l'arrêt fédéral pouvait avoir une incidence sur le sort de leur réclamation, faire valoir spontanément leur point de vue.

Il ressort de ce qui précède que les premiers juges se sont penchés sur les griefs de nature formelle soulevés par les recourants et les ont dûment examinés. Le reproche d'un déni de justice tombe ainsi à faux.

c. Il en va de même du reproche d'absence de motivation et d'établissement de l'état de fait. La lecture du jugement permet de comprendre le cadre du litige. Celui-ci se rapporte à la taxation ordinaire relative à l'année fiscale 2014. Le rappel du déroulement de la procédure et de l'issue de celle relative à la taxation ordinaire 2011 à 2013 était opportun, celle-ci portant – bien que concernant d'autres années fiscales – sur une question similaire, à savoir l'existence d'un accord des ex-conjoints sur les modalités de paiement de la contribution d'entretien due par le recourant pour ses enfants. Comme cela vient d'être exposé, le TAPI a traité les griefs soulevés devant lui, y compris celui relatif à la déduction sollicitée en lien avec le paiement des contributions d'entretien.

Enfin, l'AFC-GE a examiné ce dernier point, considérant que le paiement de la pension alimentaire était admis conformément au jugement de divorce, les montants relatifs aux frais de thérapie des enfants étant admis. Bien que succincte, cette motivation permet de comprendre que l'autorité fiscale n'entendait pas s'écarter de la manière dont le paiement des contributions d'entretien avait été fixée dans le jugement de divorce et admettait en déduction lesdites contributions uniquement dans la mesure prescrite par le jugement de divorce. Le TAPI ne

saurait se voir reprocher d'avoir outrepassé ses compétences en se prononçant également à ce sujet.

Enfin, contrairement aux affirmations des recourants, le dossier produit par l'AFC-GE devant le TAPI comportait leur demande en révision ainsi que leur réclamation dirigée contre le rejet de celle-ci. Il n'apparaît ainsi pas que le dossier remis par l'autorité intimée au TAPI aurait été incomplet.

Pour le surplus, la motivation du TAPI répond pleinement aux réquisits d'une motivation suffisante, permettant de la comprendre et de la contester. Les recourants ont d'ailleurs été en mesure de critiquer le raisonnement du TAPI.

Le jugement ne consacre donc pas de violation du droit d'être entendu ni de déni de justice formel.

5) Il convient d'examiner si le recourant peut se prévaloir de la déduction des contributions d'entretien en faveur de ses enfants pour lesquelles son ex-épouse lui aurait accordé une remise de dette.

a. Selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD et l'art. 33 LIPP, sont déduits du revenu 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.

Entrent dans la notion de contributions d'entretien au sens des art. 33 al. 1 let. c et 23 let. f LIFD les contributions d'entretien et de soutien versées aux fins de couvrir les besoins courants qui n'ont pas pour effet une augmentation de fortune du bénéficiaire. Tel n'est pas le cas des prestations en capital quand bien même celles-ci provoquent une augmentation de la fortune utilisée ultérieurement à des fins d'entretien (ATF 125 II 183 consid. 4-8). En revanche, peuvent constituer des contributions d'entretien déductibles les prestations versées de manière régulière ou irrégulière au parent bénéficiaire, ainsi que les paiements indirects, c'est-à-dire le règlement, par le parent astreint à contribution, de charges d'entretien particulières, telles les primes d'assurance-maladie ou l'écolage de l'enfant (arrêts du Tribunal fédéral 2C_502/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2 et 2C_1008/2013 du 6 juin 2014 consid. 2). À teneur de la loi, pour pouvoir déduire une contribution d'entretien, le contribuable doit toutefois l'avoir effectivement « versée », ce qu'il lui appartient de démontrer conformément aux règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale (ATF 133 II 153 consid. 4.3).

La question de savoir si un contribuable qui ne verse pas les contributions d'entretien de la manière prévue par jugement de divorce, mais qui prétend avoir mis en place, de manière informelle, un système de paiements indirects avec son

ex-conjoint, peut déduire ceux-ci de son revenu en application de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, n'a pas encore été tranchée (arrêt 2C_544/2019 précité consid. 6.2).

b. En l'espèce, le jugement de divorce du 9 mars 2010 donne acte au contribuable de son engagement à verser à son ex-épouse, à titre de contribution d'entretien de chaque enfant, par mois et d'avance, les sommes de CHF 1'000.- jusqu'à l'âge de dix ans révolus, CHF 1'200.- de 10 ans à 15 ans révolus et CHF 1'500.- de 15 ans jusqu'à la majorité, voire au-delà mais au maximum jusqu'à l'âge de 25 ans en cas d'études sérieuses et suivies.

Le jugement prévoit clairement l'obligation pour le contribuable de verser en mains de la mère la contribution d'entretien pour ses enfants. Le recourant ne peut déduire les contributions d'entretien que pour autant qu'il en démontre le paiement. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce, le contribuable ayant au contraire indiqué qu'il n'a plus versé de contribution depuis 2011. Selon lui, il avait mis en place avec son ex-épouse d'autres modalités de paiement des contributions d'entretien, différant de celles prévues par le jugement de divorce. Il n'établit cependant pas le prétendu accord trouvé entre les ex-époux à ce sujet. Il a, certes, produit des extraits de paiement par carte de crédit, dont il fait valoir qu'il s'agirait de frais engagés pour l'entretien de ses enfants, mais ne produit pas d'éléments permettant de tenir comme établi que les ex-conjoints auraient mis en place un système de paiement des contributions d'entretien différent de celui prévu par le jugement de divorce ni d'ailleurs l'existence d'une remise de dette. En outre, comme cela a été relevé par le TAPI, quand bien même l'existence d'un tel accord était établie – ce qui n'est pas le cas en l'espèce –, celui-ci ne serait susceptible de déployer des effets sur le plan fiscal que s'il permettait clairement de poser une limite entre les frais découlant de l'obligation d'entretien des enfants et ceux résultant de l'exercice du droit de garde. En effet, il conviendrait alors que le nouveau système de paiement des contributions d'entretien en faveur des enfants soit précis, compréhensible et contrôlable. L'existence de telles modalités de paiement n'est cependant nullement établie in casu.

Ainsi, même si l'existence d'un arrangement interne entre les ex-conjoints devait être considéré comme établie, il ne pourrait être opposé à l'autorité fiscale dès lors qu'il ne permet pas de poser une limite entre les frais découlant strictement de l'obligation d'entretien de la famille, ceux intervenant pendant l'exercice du droit de garde – qui demeurent à charge du parent accueillant les enfants – et ceux qui seraient assumés au titre de ce réaménagement des modalités de contribution fixées par jugement. Dans ces circonstances, l'autorité fiscale n'avait pas à examiner plus avant les justificatifs qui, selon le recourant, devaient prouver le paiement de montants engagés au titre de contributions d'entretien selon des nouvelles modalités de paiement, celles-ci n'étant ni prouvées ni suffisamment précises, compréhensibles et contrôlables.

Enfin, dans la mesure où les recourants se prévalent d'une déduction, il leur appartenait d'en établir le bienfondé. Ainsi, contrairement au reproche qu'ils adressent à l'AFC-GE, il n'incombait pas à celle-ci d'établir leurs allégations. L'autorité intimée a d'ailleurs dûment interpellé les recourants, le 3 juin 2016, au sujet du paiement de la pension alimentaire.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE n'a pas violé la loi ni commis un abus de son pouvoir d'appréciation en retenant que les recourants ne pouvaient bénéficier, pour l'année fiscale 2014, d'une déduction au titre de versement de contributions d'entretien allant au-delà des frais de thérapie des enfants dûment prouvés et tel que prévus par le jugement de divorce.

Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

- 6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui ne peuvent se voir allouer une indemnité de procédure (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 février 2022 par Madame et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 24 janvier 2022 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'500.- à la charge solidaire de Madame et Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

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, s'il est formé **avant le 1^{er} janvier 2023** au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, s'il est formé **après le 1^{er} janvier 2023** au Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le

présent arrêt et les pièces en possession des recourants, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Madame et Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, MM. Verniory et Mascotto, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

M. Rodriguez Ellwanger

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :