

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3439/2018-ICCIFD

ATA/1297/2022

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 20 décembre 2022

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

contre

Monsieur A_____

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
31 mai 2021 (JTAPI/553/2021)**

EN FAIT

- 1) Par jugement du 31 mai 2021, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) a partiellement admis, dans le sens des considérants, le recours formé par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamations de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) du 30 août 2018 et annulé ces décisions ainsi que les bordereaux de taxation des 30 juillet 2018 et 2 avril 2019.

Le litige concernant l'année fiscale 2017 était circonscrit à la question de savoir si M. A_____ pouvait déduire les honoraires d'avocat engagés dans la procédure matrimoniale l'ayant opposé à son ex-épouse. Le TAPI a admis cette déduction, renvoyant cependant le dossier à l'AFC-GE afin que soit déterminée la part du montant total d'honoraires de CHF 32'364.- consacrée à l'activité de l'avocat relative aux pensions alimentaires.

- 2) Le 1^{er} juillet 2021, l'AFC-GE et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre ce jugement, concluant toutes deux à son annulation et au refus de toute déduction des frais d'avocat invoqués.
- 3) La chambre administrative a suspendu la cause, le 6 août 2021, dans l'attente d'un arrêt de principe à rendre par le Tribunal fédéral dans le dossier 2C_382/2021 relatif à la question de la déductibilité des honoraires d'avocat engagés dans les procédures de droit matrimonial.
- 4) Par arrêt du 23 septembre 2022 rendu dans la cause précitée, le Tribunal fédéral, se penchant sur cette question, a retenu que ni le crédientier ni le débirentier ne pouvaient déduire les frais d'avocat engagés en lien avec la contribution d'entretien issue du droit de la famille.
- 5) Les parties ont été informées qu'à défaut de détermination de leur part dans le délai imparti, la chambre administrative appliquerait ces principes tels quels à la présente procédure.
- 6) L'AFC-GE a partagé ce point de vue.

L'AFC-CH et le contribuable ne se sont pas manifestés dans le délai.
- 7) Sur ce, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjetés en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (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) Le seul point litigieux est la question de savoir si l'intimé pouvait déduire les frais d'avocat engagés dans le cadre du litige l'ayant opposé à son ex-épouse au sujet, notamment, des contributions d'entretien dus par ses soins à la suite de son divorce.

a. À teneur de l'art. 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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. On distingue les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu; art. 26 à 32 LIFD), les déductions générales (dites aussi anorganiques ; art. 33 et 33a LIFD) ainsi que les déductions sociales (art. 35 LIFD). L'art. 25 LIFD ne mentionne pas les déductions autorisées sur les revenus qui tombent sous le coup de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD ainsi que sur les revenus décrits à l'art. 23 LIFD. L'art. 25 LIFD doit être compris comme une clause générale, qui permet la déduction des frais d'acquisition (soit des déductions organiques) pour les revenus pour lesquels une déduction n'est pas explicitement mentionnée aux art. 26 ss LIFD.

Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu, lequel doit être imposable. Il y a lieu de vérifier dans le cadre d'un examen d'ensemble des circonstances concrètes l'existence d'un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est demandée et le revenu imposable. Il doit s'agir d'une dépense qui présente un rapport direct et étroit avec le revenu imposable concerné.

b. La jurisprudence rendue en application de l'art. 25 LIFD admet que des frais d'avocat puissent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles. Le Tribunal fédéral ne l'a cependant jamais reconnu en pratique, faute de lien de connexité suffisant entre les frais d'avocat invoqués et l'acquisition d'un revenu.

Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral a considéré que des frais d'avocat déboursés pour obtenir une contribution d'entretien ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu déductibles en application de l'art. 25 LIFD. Les procédures de droit matrimonial ont pour spécificité de régler l'ensemble des questions soulevées par la fin de la vie commune, et la variété des objets qui y sont traités empêche l'établissement d'un lien de connexité direct et étroit entre les frais d'avocat et la réalisation du revenu que représentent les contributions d'entretien. Dans de telles procédures, il est impossible de distinguer les frais afférents aux contributions d'entretien et ceux concernant des questions non pécuniaires (attribution du logement de famille, sort des enfants), respectivement

des aspects pécuniaires qui ne sont pas appréhendés comme des revenus sous l'angle du droit fiscal (liquidation du régime matrimonial, répartition des avoirs de prévoyance professionnelle). Rien ne justifie d'opérer une distinction et de traiter différemment sous l'angle de l'art. 25 LIFD les procédures de droit matrimonial au motif qu'elles se limitent aux pensions alimentaires et aux contributions d'entretien. Admettre, dans de telles procédures, la déductibilité des frais d'acquisition d'une pension alimentaire ou d'une contribution d'entretien visée à l'art. 23 let. f LIFD aurait pour conséquence de relativiser le principe de concordance entre les deux ex-époux, puisque le créancier pourrait déduire ses frais d'avocats à titre de frais d'acquisition du revenu, mais pas le débiteur, l'activité déployée par son avocat n'ayant pas pour but de générer des revenus ou d'obtenir leur augmentation (2C_382/2021 consid. 6 et les très nombreuses références citées).

c. Le système de déduction et d'imposition des contributions d'entretien est identique en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal (arrêts du Tribunal fédéral 5A_298/2015 du 30 septembre 2015 consid. 2.1.1 ; 2C_435/2010 du 16 septembre 2010 consid. 5.2.1). Les principes juridiques précités qui concernent la déductibilité des frais d'avocat liés à la contribution d'entretien trouvent donc leur parallèle en matière d'ICC (art. 9 al. 2 let. c LHID). Les art. 28 et 29 à 37 loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) sont le pendant en droit genevois des art. 25 et 26 à 33a LIFD.

d. En l'espèce, il n'y a pas lieu de s'écarter de l'analyse opérée par le Tribunal fédéral. Son arrêt est récent et se prononce pour la première fois, de manière circonstanciée, sur la question de la déductibilité des frais d'avocat engagés par un contribuable dans le cadre d'un litige de droit de la famille ayant notamment pour objet la fixation de la contribution d'entretien. Il ressort clairement de l'arrêt précité que de tels frais d'avocat ne sont pas déductibles au titre des frais engagés par le créancier en vue de l'acquisition du revenu et qu'ils ne le sont pas non plus par le débiteur, l'activité déployée par son avocat n'ayant pas pour but de générer des revenus ou d'obtenir leur augmentation.

Partant, l'AFC-GE a, à juste titre, refusé la déduction dans ses décisions de taxation et rendues sur réclamation. Les recours des autorités fiscales seront par conséquent admis et le jugement, qui admet partiellement la déduction litigieuse, sera ainsi annulé.

- 3) Malgré l'issue du litige, il n'y a pas lieu à perception d'un émolument, le jugement du TAPI s'inscrivant dans la jurisprudence cantonale suivie jusqu'alors et l'intimé n'ayant pas expressément conclu au rejet des recours (art. 87 al. 1 LPA). Il n'y a pas lieu à l'allocation d'une indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 1^{er} juillet 2021 par l'administration fiscale cantonale et l'administration fédérale des contributions contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 31 mai 2021 ;

préalablement :

ordonne la reprise de la procédure ;

au fond :

admet les recours et annule le jugement précité ;

rétablit les bordereaux de taxation du 30 juillet 2018 et les décisions sur réclamation des 30 août 2018 et et 2 avril 2019 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ni 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 de l'intimé, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Michon Rieben, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

M. Mazza

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :