

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3867/2006-ICC

ATA/207/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 28 avril 2009

2^{ème} section

dans la cause

Madame M_____

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 2003.
2. Madame M_____, domiciliée à Genève, est séparée depuis le 1^{er} juillet 2000 de Monsieur C_____, dont elle est divorcée depuis le 30 août 2006.
3. Le 2 septembre 2002, le Tribunal de première instance a arrêté la contribution mensuelle de M. C_____ à son épouse à CHF 4'000.- pour l'année 2002, puis à CHF 3'650.- dès le 1^{er} janvier 2003.

Mme M_____ a appelé de ce jugement et le 14 février 2003, la Cour de justice a condamné M. C_____ à lui verser pour son entretien, par mois et d'avance, dès le 1^{er} janvier 2002, CHF 4'500.- ainsi qu'une provision *ad litem* de CHF 8'000.-.

4. Dans sa déclaration fiscale 2003, Mme M_____ a mentionné avoir perçu CHF 54'000.-, à titre de pensions alimentaires. Elle a également déclaré sous la rubrique "autres déductions sur le revenu" des honoraires d'avocat en CHF 10'752.- ainsi que sous la rubrique "intérêts et dettes chirographaires et hypothécaires" un montant de CHF 1'000.- relatif à des intérêts d'une dette fiscale.
5. Par bordereau de taxation ICC du 21 février 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a retenu un revenu imposable de CHF 51'283.- et fixé l'impôt dû à CHF 11'145,70.

Ce faisant, elle a refusé de prendre en considération les honoraires d'avocat et les intérêts de la dette fiscale au motif qu'ils n'étaient pas déductibles, comme expressément indiqué dans une note explicative au bas de l'avis de taxation.

Ce bordereau n'a pas fait l'objet d'une réclamation et est entré en force.

6. Le 8 mai 2006, l'AFC a informé Mme M_____ que, suite au prononcé d'une décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), remplacée depuis par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) à l'encontre de son ex-époux, elle avait constaté qu'un réajustement de la contribution d'entretien versée en sa faveur avait été opéré. En conséquence, elle avait ouvert une procédure de rappel d'impôt pour la période fiscale 2003. Sauf avis contraire de la contribuable, dans les dix jours, sa taxation serait modifiée et le revenu imposable fixé à CHF 69'968.-. La reprise serait majorée des intérêts de retard.
7. Par courrier du 30 juin 2006, l'AFC a informé Mme M_____ que la procédure de rappel d'impôt était terminée. Le supplément d'impôt était de

CHF 4'752,05 et les intérêts de retard de CHF 178,60. Elle lui a adressé un bordereau de rappel d'impôt pour l'ICC 2003 retenant un revenu imposable de CHF 69'968.- et un impôt de CHF 16'076,35. Les pensions alimentaires étaient portées à CHF 72'500.- alors que les autres postes demeuraient inchangés.

8. Le 26 juillet 2006, la contribuable a formé réclamation contre ledit bordereau. L'AFC avait modifié de façon erronée son revenu imposable et avait oublié de tenir compte des frais d'acquisition du revenu, soit les honoraires d'avocat en CHF 14'952,60.
9. Par décision sur réclamation du 1^{er} septembre 2006, l'AFC a maintenu sa taxation au motif que les frais d'avocat n'étaient pas déductibles du revenu, sauf cas exceptionnels lorsqu'ils avaient été engagés dans le cadre d'une activité commerciale.
10. Le 28 septembre 2006, Mme M_____ a recouru contre cette décision auprès de la commission. Elle a conclu à l'octroi d'une déduction pour les frais d'avocat en CHF 14'952,60 et pour les intérêts de ses arriérés d'impôts ICC ainsi qu'à des dépens.

Le 14 février 2003, la Cour de justice avait condamné son ex-époux à lui verser pour son entretien la somme de CHF 4'500.- par mois, dès le 1^{er} janvier 2002, soit CHF 500.- de plus que le montant fixé par le Tribunal de première instance. A la suite de cet arrêt, son ex-époux lui avait versé CHF 17'500.- correspondant à des arriérés de pension. Toutes ces sommes avaient été portées dans ses revenus imposables. Quant aux honoraires d'avocat, ils constituaient une dépense lui ayant permis l'acquisition d'un revenu supplémentaire et devaient être déduits de ses revenus imposables. La provision *ad litem* de CHF 8'000.-, lui revenant dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial, ne saurait être portée en déduction des frais d'avocat. Enfin, dans sa déclaration fiscale 2003, elle avait demandé la déduction des intérêts qui lui étaient réclamés sur les arriérés d'impôts, ce que l'AFC lui avait refusé, à tort.

11. Dans ses observations du 30 mai 2007, l'AFC a conclu au rejet du recours.

Tant sous l'ancien que le nouveau droit, et conformément à la jurisprudence de la commission, les frais d'avocat n'étaient pas déductibles du revenu. Enfin, la déduction relative aux intérêts de l'arriéré d'impôt avait été écartée dans le bordereau de taxation du 21 janvier 2005, entré en force, et ne saurait être remise en cause aujourd'hui.
12. Le 26 juin 2007, Mme M_____ a précisé, concernant le dernier point susmentionné, qu'elle était fondée à invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux, sauf exception prévue par la loi (art. 68 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

13. Par décision du 15 décembre 2008, la commission a admis le recours de Mme M_____ et annulé le bordereau rectificatif rappel d'impôt 2003.

Les CHF 54'000.- déclarés par la contribuable correspondaient au montant effectivement dû pour l'année 2003, selon l'arrêt du 14 février 2003 de la Cour de justice. En retenant à titre de pension alimentaire la somme de CHF 72'500.-, l'AFC avait en réalité ajouté aux pensions versées en 2003, celles encore dues, rétroactivement, pour l'année 2002. Or, ce mode de faire violait le principe de l'imposition selon la capacité contributive et conduisait à pénaliser la contribuable sous l'angle de la progressivité du taux de l'imposition. Il n'y avait ainsi pas eu de taxation insuffisante pour l'année 2003 et l'AFC aurait dû procéder à un rappel d'impôt, sans amende, pour l'année fiscale 2002. Pour le surplus, les griefs relatifs aux honoraires d'avocat et aux intérêts de l'arriéré de l'impôt étaient rejetés, fautes d'avoir été invoqués en temps utile.

14. Mme M_____ a recouru par-devant le Tribunal administratif à l'encontre de cette décision le 12 janvier 2009. Elle conclut, principalement, à la déduction de ses frais d'avocat au titre de frais d'acquisition du revenu, à ce qu'il soit donné acte que le montant de l'arriéré de pension, pour l'année 2002, s'élève à CHF 16'500.- et à ce que ce dernier montant soit rajouté pour l'assiette fiscale aux CHF 54'000.- de pension ordinaire pour l'année 2003 mais pas pour le calcul du taux d'imposition qui demeurera fixé en fonction d'un montant de pension annuel de CHF 54'000.-. Subsidiairement, elle conclut à la déduction de ses frais d'avocat à 50 %, au titre de frais d'acquisition de revenu, soit un montant de CHF 7'476,30 et à ce qu'il soit donné acte que l'arriéré de pension en CHF 16'500.- avait la nature d'un versement en capital exonéré. Elle sollicite enfin des dépens.

Deux problématiques différentes avaient été soumises à la commission : celle liée à l'arriéré de rente et celle de la déductibilité des frais d'avocat au titre de frais d'acquisition du revenu. Les parties différaient quant au montant retenu, au moment de la taxation et au caractère taxable ou non de celui-ci. Pour la recourante, CHF 16'500.- devaient être retenus ($[12 \times 4'500.-] - 37'500.-$ déjà versés = 16'500.-), imposables en 2003, soit au moment où ils avaient effectivement été encaissés. S'agissant de la nature de ce montant, soit il s'agissait d'un versement en capital non taxable et non déductible et les honoraires d'avocat ne seraient alors déductibles qu'en tant qu'ils avaient permis l'obtention d'un complément de pension, soit il s'agissait d'un revenu taxable et il fallait alors tenir compte de ses frais d'acquisition et la faire bénéficier d'un taux de périodicité.

15. Le 27 février 2009, l'AFC a fait part de ses observations au recours. Elle conclut, principalement, "à la prise en compte des arriérés de pension 2002 versés en 2003, pour l'ICC 2003 ; mais à la réduction, pour fixer le taux d'imposition, de la pension alimentaire 2002 perçue au montant annuel dû (total des pensions 2002 et 2003 versées en 2003 au taux de CHF 54'000.-)". Subsidiairement, elle conclut à la prise en compte des arriérés de pension 2002 versés en 2003 pour l'ICC 2002

et des arriérés de pension 2003 versés en 2003 pour l'ICC 2003, sans réduction pour le taux d'imposition. Le recours devait être rejeté pour les surplus.

a. Les frais d'avocat ne pouvaient être déduits dès lors que ce n'était qu'après notification du bordereau de rappel que la contribuable avait, pour la première fois, invoqué ce poste. Ils n'étaient de toute façon pas déductibles au regard de la loi et de la jurisprudence.

b. S'agissant des arriérés de pension alimentaire versés en 2003, il ressortait des pièces produites par l'ex-conjoint de Mme M_____, qu'un montant de CHF 18'500.- lui avait été octroyé à ce titre, soit CHF 17'500.-, pour 2002 et CHF 1'000.- pour 2003. Ces arriérés devaient être imposés en 2003. Toutefois, comme les rentes périodiques de l'année antérieure étaient versées en capital, l'AFC entendait réduire, pour fixer le taux d'imposition, la pension alimentaire perçue au montant annuel dû (CHF 71'500.- au taux de CHF 54'000.-). En revanche, les CHF 1'000.- correspondant à des arriérés 2003 ne pouvaient pas bénéficier de la réduction pour le taux d'imposition.

16. Le 4 mars 2009, le Tribunal administratif a informé les parties que, sans observations ou demande d'acte d'instruction complémentaire dans un délai venant à échéance le 30 mars 2009, la cause serait gardée à juger en l'état.
17. Aucune des deux parties intimées n'a souhaité se déterminer dans le délai imparti.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable sur ce point (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a LPA).
2. La présente espèce porte uniquement sur des frais d'avocat d'un montant de CHF 14'952,60 que la recourante souhaiterait voir déduire de son revenu imposable et sur la prise en compte, à titre de revenu, des arriérés de pensions alimentaires 2002 versés en 2003.
3. a. A teneur de l'art. 60 let. a et b LPA, les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée et toute personne touchée directement par une décision et qui a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée, sont titulaires de la qualité pour recourir. Le Tribunal administratif a déjà jugé que les let. a et b de la disposition précitée doivent se lire en parallèle : ainsi, le particulier qui ne peut faire valoir un intérêt digne de protection ne saurait être admis comme partie recourante, même s'il était partie à la procédure de première instance (ATA/5/2009 du 13 janvier 2009 et les références citées).

Cette notion de l'intérêt digne de protection est identique à celle qui a été développée par le Tribunal fédéral sur la base de l'art. 103 let. a de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJF - RS 173.110) et qui était, jusqu'à son abrogation le 1^{er} janvier 2007, applicable aux juridictions administratives des cantons, conformément à l'art. 98a de la même loi (ATA/567/2006 du 31 octobre 2006 consid. 3a et les références citées ; ATA/434/2005 du 21 juin 2005 consid. 2). Elle correspond aux critères exposés à l'art. 89 al. 1 let. c de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005, en vigueur depuis le 1er janvier 2007 (LTF - RS 173.110) que les cantons sont tenus de respecter, en application de la règle d'unité de la procédure qui figure à l'art. 111 al. 1 LTF (Arrêts du Tribunal fédéral 1C 69/2007 du 11 juin 2007 consid. 2.2 et 2C 74/2007 du 28 mars 2007 consid. 2 ; Message du Conseil fédéral concernant la révision totale de l'organisation judiciaire fédérale du 28 février 2001, FF 2001 pp. 4126 ss et 4146 ss).

b. La qualité pour recourir au sens de l'art. 103 OJF implique que l'intéressé soit lésé par la décision, celle-ci doit lui faire grief. Il suffit qu'elle lui occasionne un préjudice de nature économique, idéal, matériel ou autre. Le recourant doit avoir un intérêt à une modification de la décision, un intérêt digne de protection à l'examen de son recours, c'est-à-dire que sa situation doit être directement affectée par le sort du recours. Il faut donc qu'il retire un avantage réel de la modification de la décision qu'il entreprend (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4^{ème} éd., Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991, n°1980-1981). En d'autres termes, il faut que le recourant ait un intérêt pratique à l'admission du recours, c'est-à-dire que cette admission soit propre à empêcher un dommage économique, idéal, matériel ou autre. Un intérêt purement théorique à la solution d'un problème est insuffisant. Tel est le cas notamment si le recours vise les motifs de la décision et que, même admis, il n'y aurait pas lieu d'en modifier le dispositif (Arrêt du Tribunal administratif fédéral 239/05 du 22 mars 2007, consid. 4.2 ; P. MOOR, Droit administratif, vol. II, Berne 1991, n. 5.6.2.1).

En l'espèce, la recourante a obtenu le plein de ses conclusions, par substitution de motifs, devant la commission qui a annulé le bordereau rectificatif rappel d'impôt 2003. Cela a pour effet, que l'intéressée ne fait l'objet d'aucune taxation sur le revenu supplémentaire, perçu en 2003 à titre d'arriérés de sa pension alimentaire 2002. L'on voit dès lors mal quel intérêt elle pourrait avoir à ce que soit pris en compte, pour le calcul de celui-ci, ces honoraires d'avocat, ledit revenu supplémentaire n'ayant plus aucune incidence sur le plan fiscal. De toute façon, le principe de la déduction des honoraires d'avocat ayant déjà été écarté par l'AFC dans son bordereau du 21 février 2005 devenu définitif, cette question ne pouvait plus être portée devant le tribunal de céans, soit avant lui la commission. La recourante n'a ainsi subi aucun préjudice, du fait de la décision de cette dernière et elle ne retirerait aucun avantage en cas d'admission de son recours.

4. Au vu de ce qui précède, le recours de Mme M_____ sera déclaré irrecevable, faute d'intérêt pour agir. Un émolument de CHF 750.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA). Il ne lui sera pas alloué d'indemnité.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

déclare irrecevable le recours interjeté le 16 janvier 2009 par Madame M_____ contre la décision du 15 décembre 2008 de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

met à la charge de Madame M_____ un émolument de CHF 750.- ;

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

dit que, conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Me Michel Lambelet, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni et M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :