

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1490/2023 ICCIFD

JTAPI/14/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 8 janvier 2024

dans la cause

Monsieur A_____, représenté par Me Lassana DIOUM, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) et les impôts cantonaux et communaux (ICC) de l'année 2020 de Monsieur A_____.
2. Depuis le 1^{er} août 2020, l'intéressé est séparé de son épouse, avec laquelle il est parent de deux enfants mineurs.
3. Dans sa déclaration fiscale 2020 datée du 13 octobre 2021, M. A_____ a notamment déduit CHF 36'439.- au titre de « frais d'avocats divorce ». Il a par ailleurs déduit CHF 65'500.- au titre de contributions d'entretien versées à son épouse et ses enfants.
4. Le 4 janvier 2023, à la demande de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE), M. A_____ a notamment produit un relevé de son compte bancaire pour l'année 2020 afin de justifier les contributions d'entretien dont il demandait la déduction.
5. Par bordereaux du 11 janvier 2023, l'AFC-GE a refusé la déduction des frais d'avocat requise par M. A_____ au motif que, d'après la jurisprudence, les frais d'avocat engagés dans une procédure concernant le droit de la famille n'étaient pas déductibles.
6. Le 13 février 2023, sous la plume de son conseil, M. A_____ a formé réclamation contre ces bordereaux. Celle-ci portait notamment sur le refus de l'AFC-GE d'admettre la déduction de ses frais d'avocats.

L'avis de taxation litigieux concernant l'année fiscale 2020, l'AFC-GE ne pouvait se prévaloir d'une jurisprudence ultérieure à cette année pour refuser la déduction. En effet, cela allait à l'encontre de la sécurité du droit et de l'égalité de traitement entre les contribuables, ceux-ci devant être traités de la même manière s'agissant d'une seule et même année fiscale.

Il avait mandaté une avocate pour un litige concernant la fixation des contributions d'entretien dues à son épouse et à ses enfants dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale. Pour une telle affaire, il était usuel qu'un justiciable soit assisté d'un conseil. En sa qualité de débirentier, la fixation des contributions d'entretien avait un impact direct sur son revenu et, conformément aux principes jurisprudentiels et doctrinaux valables pour l'année 2020, les frais d'avocat liés à une activité permettant le maintien du revenu du contribuable constituaient des frais déductibles.

La déduction de ses frais d'avocat, à hauteur de CHF 36'439.-, devait ainsi être admise par l'AFC-GE.

Il a produit des pièces dont les notes d'honoraires de son avocate pour l'année 2020.

7. Par décisions du 21 mars 2023, l'AFC-GE a maintenu les taxations de M. A_____.

Dans l'arrêt 2C_382/2021 du Tribunal fédéral du 23 septembre 2022, la Haute Cour avait rectifié l'ancienne pratique de la prise en compte des frais d'avocat dans le cadre de l'obtention d'une contribution d'entretien qui avait été considérée comme inadaptée, voire erronée. La nouvelle pratique était ainsi applicable pour toutes les périodes fiscales pour lesquelles une taxation n'était pas encore entrée en force.

8. Par acte du 26 avril 2023, sous la plume de son conseil, M. A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal), concluant à leur annulation et à ce qu'il soit ordonné à l'AFC-GE de modifier les bordereaux d'impôts ICC et IFD 2020 en tenant compte des honoraires d'avocat engagés comme frais d'acquisition du revenu et de lui rembourser les impôts perçus en trop, intérêts compris, pour la période fiscale 2020, relative à l'ICC et l'IFD, sous suite de frais et dépens.

En se basant sur une jurisprudence datant de 2022 pour justifier la non déductibilité de ses honoraires d'avocat, alors qu'il avait complété sa déclaration fiscale de 2020 en octobre 2021, l'AFC-GE avait procédé à une application rétroactive de la loi. Cela créait une crasse inégalité de traitement à son encontre et violait les principes élémentaires du droit.

Pour le surplus, comme il l'expliquait dans sa réclamation du 13 février 2023, les frais d'avocat liés à une activité permettant le maintien du revenu du contribuable constituaient des frais déductibles conformément aux principes jurisprudentiels et doctrinaux valables pour l'année 2020.

Il a produit des pièces dont les notes d'honoraires de son avocate pour l'année 2020.

9. Dans sa réponse du 21 juin 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le recourant avait omis que l'art. 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), relatif aux déductions, était déjà en vigueur au moment de la taxation litigieuse. Dans l'arrêt 2C_382/2021 précité, le Tribunal fédéral s'était contenté de se prononcer sur la portée de l'art. 25 LIFD en jugeant que les frais d'avocat des procédures matrimoniales n'étaient pas déductibles. Les taxations du recourant n'étant pas encore entrées en force au moment de la parution de la nouvelle jurisprudence, c'était à bon droit qu'elle avait été appliquée à son cas.

10. Par réplique du 17 juillet 2023, sous la plume de son conseil, le recourant a maintenu ses conclusions.

La nouvelle interprétation de l'art. 25 LIFD devait être appliquée pour les périodes fiscales intervenant à partir de la jurisprudence la consacrant, soit dès 2022. Or, l'AFC-GE avait décidé de l'appliquer à sa taxation de 2020. De plus, ayant déposé sa déclaration d'impôt le 13 octobre 2021, sa taxation aurait dû intervenir au cours de l'année 2021. En effet, selon ses propres indications, l'AFC-GE mettait en moyenne huit semaines pour effectuer une taxation et faire parvenir les avis de taxation et bordereaux d'impôt.

La position de l'AFC-GE conduisait en outre à une inégalité choquante puisqu'elle permettait à des contribuables ayant été taxés antérieurement à la nouvelle jurisprudence de bénéficier de la déduction des frais d'avocat des procédures matrimoniales pour la même période fiscale pour laquelle on lui refusait ladite déduction.

11. Dans sa duplique du 8 août 2023, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

Elle relevait notamment que sa pratique antérieure à la nouvelle jurisprudence consistait déjà à refuser la déduction de frais d'avocat engendrés par une procédure de droit matrimonial pour le débirentier d'une contribution d'entretien.

EN DROIT

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 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).
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.
3. Le recourant conclut à la déduction des frais d'avocat engagés dans le cadre de la procédure en mesures protectrices de l'union conjugale l'ayant opposé à son épouse.
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.
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.

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).
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).
8. S'agissant des frais d'avocat, ils 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).

Pour cela, 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. 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).

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).

Il était ainsi considéré que les frais d'avocat en lien avec une contribution d'entretien pouvaient être déduit si le contribuable parvenait à démontrer que ces derniers concernaient exclusivement la problématique des contributions.

10. Toutefois, d'après une récente jurisprudence, laquelle a été rappelée par l'AFC-GE, le Tribunal fédéral a considéré que l'art. 25 LIFD ne permettait en aucun cas de déduire les frais d'avocat liés à une contribution d'entretien. Le fait que les procédures de droit matrimonial aient fréquemment 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. Il a expliqué qu'il était ainsi impossible, dans de telles procédures, 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 [art. 24 let. a LIFD], répartition des avoirs de prévoyance professionnelle [art. 22 ss de la loi fédérale sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité du 17 décembre 1993 - LFLP - RS 831.42]). La Haute Cour ajoute que 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. Par ailleurs, 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'avocat 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 une augmentation de ceux-ci (ATF 149 II 19 consid. 6.5 et les références citées).
11. En l'espèce, les déductions dont se prévaut le recourant concernent des frais d'avocat en lien avec les contributions d'entretien dues à son épouse et ses enfants dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale. Il s'agit ainsi d'une procédure de droit matrimonial, qui, conformément à la jurisprudence précitée, ne peut donner lieu à une déduction des frais d'avocat.
12. Le recourant ne remet pas en cause la jurisprudence précitée mais conteste son applicabilité à sa taxation. En effet, celle-ci concernant l'année 2020, il estime qu'on ne peut lui appliquer une jurisprudence datant de 2022 sans violer le principe de non rétroactivité de la loi et engendrer une inégalité de traitement.

13. En principe, la loi ne dispose que pour l'avenir ; elle n'a point d'effet rétroactif et les situations passées sont ainsi à l'abri de l'intervention du législateur. L'interdiction de la rétroactivité des lois, liée aux principes de sécurité du droit et de prévisibilité, découle des art. 5 al. 1 et 9 Cst. (ATF 138 I 189 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_806/2012 du 12 juillet 2013 consid. 8.2 ; cf., en droit privé, art. 1 Tit. final du Code civil suisse du 10 décembre 1907 - CC - RS 210). Elle résulte aussi, pour les lois fiscales, du droit à l'égalité garanti par l'art. 8 Cst., ainsi que de l'interdiction de l'arbitraire et de la protection de la bonne foi garanties par l'art. 9 Cst. (arrêts du Tribunal fédéral 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3 ; 2C_797/2009 du 20 juillet 2010 consid. 4.1). Ce principe fait obstacle à l'application d'une norme à des faits qui se sont produits et achevés entièrement avant son entrée en vigueur (arrêt du Tribunal fédéral 2C_273/2014 du 23 juillet 2014 consid. 4.1). Le nouveau droit ne s'applique donc pas aux faits antérieurs à son entrée en vigueur (ATA/875/2014 du 11 novembre 2014 consid. 3).

En revanche, une nouvelle jurisprudence est en principe applicable à toutes les procédures pendantes qui ne sont pas encore entrées en force au moment du changement de pratique (arrêt du Tribunal fédéral 2C_436/2010 du 16 septembre 2010 consid. 4.3 et les références citées ; ATA/1311/2023 du 5 décembre 2023 consid. 4.4 et les références citées).

14. En l'espèce, à l'époque de la période fiscale 2020, l'art. 25 LIFD était déjà en vigueur et sa teneur n'a par ailleurs pas changé depuis. Partant, il ne s'agit pas d'une problématique d'application rétroactive de la loi.

La portée de cette disposition a en revanche été précisée par la jurisprudence dans l'ATF 149 II 19. Or, comme rappelé ci-dessus, une nouvelle jurisprudence est immédiatement applicable aux affaires pendantes. Dans le cas d'espèce, la taxation 2020 du recourant était encore pendante au moment de la parution de l'arrêt en 2022, il y avait ainsi lieu de l'appliquer.

À toutes fins utiles, le tribunal relèvera enfin que le délai de huit semaines dont se prévaut le recourant pour recevoir sa taxation à partir du dépôt de sa déclaration est purement indicatif et qu'il ne saurait en tirer quelconque argument.

Au vu de ce qui précède, les décisions sur réclamation contestées et les bordereaux y relatifs doivent être confirmés.

15. En conséquence, le recours sera rejeté.
16. 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), le recourant, qui succombe, est condamné au

paiement d'un émolument s'élevant à CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 26 avril 2023 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 21 mars 2023 ;
2. le rejette ;
3. met à la charge du recourant un émolument de CHF 700.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;
4. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Marielle TONOSI, présidente, Giedre LIDEIKYTE HUBER et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Marielle TONOSI

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

Le greffier