

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/514/2017-ICCIFD

ATA/324/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 26 mars 2019

4^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
16 novembre 2017 (JTAPI/1199/2017)**

EN FAIT

1. Le 27 juin 2017, Monsieur A_____ a adressé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) sa déclaration fiscale 2014 pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC).

Sous la rubrique « autres déductions sur le revenu » il avait indiqué un montant de CHF 9'655.- au titre de frais d'avocats liés à l'acquisition du revenu. Cela correspondait à trois notes d'honoraires de l'avocat mandaté dans le cadre de son divorce établies durant l'année 2014.

2. Le 15 février 2016, l'AFC-GE a communiqué au contribuable deux bordereaux de taxation, l'un pour l'IFD 2014, l'autre pour l'ICC 2014. Dans les deux cas, la déduction susmentionnée avait été refusée, au motif que seuls les frais liés à l'acquisition du revenu pouvaient être déduits.

3. Le 8 mars 2016, le contribuable a formé une réclamation contre les taxations IFD et ICC 2014. L'utilisation des services d'un avocat dans le cadre des procédures de séparation et de divorce était directement liée à l'accroissement du revenu puisqu'elle tendait à obtenir que la pension mensuelle initialement fixée à CHF 2'400.- soit finalement ramenée à CHF 1'500.-.

4. Par deux décisions du 12 janvier 2017, l'une pour l'IFD, l'autre pour l'ICC, l'AFC-GE a maintenu les taxations contestées. En obtenant que le montant global des pensions dues soit diminué, sa capacité économique se trouvait augmentée. Cela ne suffisait toutefois pas à établir une relation directe entre les frais d'avocats et un revenu déterminé.

5. Le 10 février 2017, le contribuable a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) contre les deux décisions sur réclamation susmentionnées, concluant à l'admission de la déduction des frais d'avocats en CHF 9'655.- .

Son avocat s'était opposé avec succès à une demande d'augmentation de la pension mensuelle fixée en 2009, sur mesures protectrices de l'union conjugale, à CHF 2'400.-, puis il avait sollicité que ce montant soit ramené à CHF 1'500.-, somme finalement retenue dans le jugement de divorce du 30 juin 2016. Celui-ci n'était pas définitif car frappé d'appel par son épouse, domiciliée dans le canton de Zurich.

6. Le 15 juin 2017, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les frais d'avocats encourus par le contribuable ne lui avaient pas permis d'obtenir de paiement ou la reconnaissance d'un revenu auquel il avait droit. Il s'agissait plutôt de diminuer le montant d'une charge dont il était débiteur. Ces frais n'étaient pas en rapport direct avec l'obtention d'un revenu supplémentaire ou le maintien antérieur d'une source de revenu.

En outre, selon le dispositif du jugement de divorce, qui n'était pas en force, la modification du montant de la contribution d'entretien ne serait effective que dès l'année 2016. Il était donc prématuré d'examiner la question des frais d'avocats, en application du principe de périodicité, l'éventualité d'une déduction ne devant être analysée que lors de l'année au cours de laquelle il sera statué définitivement sur le sort de la contribution d'entretien.

7. Dans sa réplique du 20 juillet 2017, le contribuable a persisté dans ses conclusions. Il a précisé que la chambre civile de la Cour de justice avait confirmé le montant de la contribution d'entretien par arrêt du 19 juin 2017. Il a en outre relevé que l'AFC-GE avait admis la déduction de ses frais d'avocats pour les taxations IFD et ICC 2012 et 2013.

8. L'AFC-GE a dupliqué le 14 août 2017. Les principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt impliquaient que chaque exercice était considéré comme autonome, sans que son résultat puisse avoir une influence sur un autre. Le fait que la déduction d'honoraires d'avocats ait été admise pour les périodes fiscales 2012 et 2013 était sans pertinence pour la période fiscale 2014. Pour le surplus, elle persistait dans son argumentation et ses conclusions.

9. Le 20 août 2017, le contribuable a persisté dans son recours.

10. Par jugement du 16 novembre 2017, le TAPI a rejeté le recours.

Les questions de savoir si le résultat obtenu en matière de contribution d'entretien par le contribuable pouvait être considéré comme un maintien de revenu et si les frais d'avocats y relatifs étaient déductibles pouvaient demeurer indécisées, l'arrêt, définitif, de la Cour de justice le condamnant au versement de ladite contribution d'entretien n'étant intervenu qu'en 2017. C'était à partir de cette année-là que l'éventuel revenu était réalisé, de sorte que la déduction des frais d'avocats ne pouvait être examinée en 2014.

11. Le 16 décembre 2017, le contribuable a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice contre le jugement précité, concluant à ce que la déduction sollicitée soit acceptée pour la période fiscale 2014 et à ce qu'il soit dit que ce serait également le cas en 2015, 2016 et 2017.

Il ne comprenait pas pourquoi une déduction admise en 2012 et 2013 ne pourrait plus l'être en 2014 et persistait dans son argumentation antérieure.

12. Le 20 décembre 2017, le TAPI a transmis son dossier, sans observations.
13. Le 25 janvier 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, pour les motifs antérieurement développés, aucun argument nouveau susceptible d'influer sur le sort du litige n'ayant été avancé par le contribuable.
14. Le 26 février 2018, le contribuable a exercé son droit à la réplique.
15. Les écritures susmentionnées ont été communiquées à l'AFC-GE et 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. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; ATA/123/2019 du 5 février 2019 consid. 5).

En l'espèce, l'objet du litige est le refus de l'AFC-GE d'admettre la déduction d'honoraires d'avocat encourus par le recourant dans le cadre d'une procédure de divorce, tant en IFD qu'en ICC, pour la période fiscale 2014. Les conclusions du recourant relative aux périodes fiscales 2015 à 2017 sont, partant, irrecevables.

3. a. 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, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées (ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 consid. 5 ; ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011 consid. 8). 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/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6) ; 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).

b. En outre, en application du principe de l'étanchéité des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2 ; 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3).

c. En l'espèce, il résulte des pièces du dossier que le recourant a 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'a pas été modifié avant le jugement de divorce du 30 juin 2016, qui l'a ramené à CHF 1'500.-, sans effet rétroactif. Il n'est toutefois devenu effectif qu'une fois devenu définitif l'arrêt de la Cour de justice du 9 juin 2017 le confirmant. Jusqu'à ce moment, la contribution d'entretien mensuelle due par le recourant se montait à CHF 2'400.-. Le résultat dont il se prévaut pour justifier la déduction sollicitée n'est ainsi pas intervenu durant la période fiscale 2014, au cours de laquelle sa situation financière, sous l'angle de l'obligation d'entretien, n'a pas été modifiée. Compte tenu des principes susmentionnés, à supposer que les honoraires d'avocat puissent, dans le contexte particulier du cas du recourant, être considérés comme frais d'acquisition du revenu, ce n'est en tout cas pas avant la période fiscale 2017 que leur déduction peut être demandée.

Enfin, le recourant ne peut se prévaloir du fait que l'AFC-GE a admis la déduction de tels frais pour les périodes fiscales 2012 et 2013, l'autorité intimée n'étant pas liée par ce qu'elle a admis antérieurement.

Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 décembre 2017 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 novembre 2017 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Monsieur A_____ un émolument de CHF 700.- ;

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod et M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :