

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3439/2018-ICC

ATA/1001/2020

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 6 octobre 2020

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur A_____

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
28 octobre 2019 (JTAPI/953/2019)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne la taxation 2017 de Monsieur A_____, lequel résidait à Genève durant l'exercice litigieux.
- 2) Par jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale (ci-après : MPUC) du 2 février 2011 (JTPI/1_____), le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a autorisé M. et Madame A_____ à vivre séparés. Il a notamment attribué à cette dernière la garde des deux enfants, réservé à M. A_____ un large droit de visite et lui a donné acte de ce qu'il s'engageait à verser à son épouse la somme mensuelle de CHF 4'500.-, allocations familiales non comprises, à titre de contribution à l'entretien de la famille.
- 3) a. Par jugement du 9 février 2016 (JTPI/2_____), faisant suite au dépôt par l'épouse d'une demande unilatérale en divorce, le TPI a notamment condamné M. A_____ à payer la somme mensuelle de CHF 3'800.- au titre de contribution d'entretien, soit CHF 1'350.- pour chacun des deux enfants, allocations d'études non comprises, jusqu'à leur majorité ou 25 ans en cas de formation, et CHF 1'100.- à son ex-épouse jusqu'au 31 mai 2026.
b. Le 15 mars 2016, M. A_____ a interjeté appel contre ce jugement par-devant la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile) en concluant, notamment, à l'annulation de son obligation de verser à son ex-épouse une contribution d'entretien, sans toutefois contester les montants dus à ses deux enfants.
c. Par arrêt du 28 avril 2017 (ACJC/3_____), la chambre civile a notamment confirmé l'obligation du contribuable de payer CHF 1'100.- par mois à titre de contribution à l'entretien de son ex-épouse jusqu'en mai 2026.
- 4) Dans sa déclaration fiscale 2017, déposée le 28 juin 2018, M. A_____ a déduit CHF 33'558.- au titre de frais d'avocat, en se référant à un jugement du TAPI rendu le 4 décembre 2017 (JTAPI/1283/2017), lequel concluait que les frais d'avocat engagés par l'intéressé étaient nécessaires pour lui permettre de maintenir son niveau de revenu en empêchant une augmentation de sa contribution d'entretien, relevant toutefois qu'il ne pourrait faire valoir la déduction de ceux-ci qu'en 2017 au plus tôt.
- 5) Par bordereaux de taxation du 30 juillet 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2017 de M. A_____.

Selon les avis de taxation joints à ces bordereaux, elle a refusé de déduire les frais d'avocat.

6) Par deux décisions sur réclamation datées du 30 août 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation formée par M. A_____ contre ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2017.

7) Par courrier déposé le 1^{er} octobre 2018, M. A_____ a interjeté recours par-devant le TAPI contre « la décision de [l'AFC-GE] de ne pas entrer en matière sur une déduction d'impôts [...] ». Son courrier faisait référence sous « concerne » à « impôts cantonaux et communaux 2017 – réclamation concernant la taxation 2017 ».

Se référant au jugement du TAPI du 4 décembre 2017, il avait porté en déduction de ses revenus déclarés en 2017 ses frais d'avocat 2015, 2016 et 2017. Ce nonobstant, l'AFC-GE avait décidé de maintenir sa taxation, raison pour laquelle il formait le présent recours.

8) Le TAPI a inscrit la procédure au rôle sous le numéro « A/3439/2018 3 ICC ».

9) Par courrier du 4 décembre 2018, l'AFC-GE a informé le TAPI que le dossier était en voie de retrait et que des bordereaux rectificatifs allaient être édités par le service de taxation.

10) Par lettre du 15 février 2019, l'AFC-GE a invité M. A_____, afin de finaliser la rectification de la taxation 2017, à lui remettre différentes pièces.

11) Par courrier du 13 mars 2019, l'intéressé a remis à l'AFC-GE une partie des pièces requises.

12) Le 2 avril 2019, l'AFC-GE a transmis à M. A_____ des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2017 à teneur desquels elle avait accepté de déduire un montant de CHF 9'400.- au titre de frais d'avocats, soit CHF 8'100.- pour les honoraires de 2015 et CHF 1'300.- pour ceux de janvier 2016. Les frais d'avocat liés à la procédure de deuxième instance n'étaient en revanche pas déductibles.

Elle estimait que le litige était clos et suggérait à l'intéressé de retirer son recours.

13) Par courrier du 20 avril 2019, M. A_____ a indiqué au TAPI maintenir son recours.

14) Dans ses observations du 24 juin 2019, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

15) M. A_____ et l'AFC-GE ont répliqué et dupliqué respectivement les 21 août et 12 septembre 2019.

- 16) Par courrier du 11 octobre 2019, M. A_____ a persisté dans son recours et ses précédentes explications.
- 17) Par jugement du 28 octobre 2019, le TAPI a partiellement admis le recours. Il a annulé les décisions sur réclamation du 30 août 2018 et les bordereaux de taxation ICC et IFD 2017 des 30 juillet 2018 et 2 avril 2019 et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour instruction et nouvelles décisions.
- Il était donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle acceptait de déduire en 2017 les frais d'avocat encourus par le contribuable en 2015 et en janvier 2016 pour un total de CHF 9'400.-. En ce qui concernait les honoraires d'avocat postérieurs à janvier 2016, le dossier était retourné à l'AFC-GE afin qu'elle détermine le montant déductible correspondant aux prestations fournies par le mandataire de M. A_____ en lien avec la fixation des contributions d'entretien.
- Seuls étaient mentionnés sur la page de garde dudit jugement, en qualité de partie, M. A_____ et l'AFC-GE.
- 18) Par acte du 29 novembre 2019, l'AFC-GE a interjeté recours par-devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation ainsi qu'à la confirmation de ses bordereaux rectificatifs du 2 avril 2019.
- 19) Le 12 février 2020, M. A_____ a conclu à ce que le recours de l'AFC-GE soit déclaré « non recevable sur le fond », à ce que le jugement du TAPI du 28 octobre 2019 soit déclaré « non valable » et à ce que la chambre administrative fasse appliquer le jugement du TAPI du 4 décembre 2017, soit qu'on lui donne la possibilité de défalquer l'ensemble de ses honoraires d'avocat s'élevant à CHF 33'558.- dans sa taxation 2017 ou durant les exercices fiscaux appropriés.
- 20) Le 6 décembre 2019, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 21) Le 4 mars 2020, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, relevant que les arguments de l'intimé n'étaient pas de nature à influencer sur le sort du litige.
- 22) Le 10 mars 2020, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a indiqué à la chambre de céans avoir appris l'existence du recours formé par l'AFC-GE contre le jugement du TAPI du 28 octobre 2019 concernant M. A_____. Il ressortait tant de l'acte de recours que du jugement querellé que le litige concernait tant l'ICC que l'IFD 2017. Elle souhaitait dès lors être informée du déroulement de cette procédure et savoir si une circonstance particulière expliquait le fait que les actes de procédure ne lui aient pas été transmis d'office. Elle n'avait pas non plus été informée de la procédure menée devant le TAPI, dont le jugement ne lui avait d'ailleurs pas été transmis.

- 23) Le 16 mars 2020, la chambre de céans a interpellé le TAPI sur les motifs ayant justifié le fait que l'AFC-CH n'ait pas été mentionnée en qualité de partie tant dans la procédure devant le TAPI que dans le jugement du TAPI du 29 octobre 2019, et qu'elle n'ait en conséquence pas été appelée à former des éventuelles écritures.
- 24) Par courrier du 21 avril 2020, le TAPI a précisé que le recours déposé par M. A_____ auprès de son tribunal avait été inscrit au rôle uniquement pour l'ICC 2017, alors qu'il portait également sur l'IFD 2017. C'était suite à cette omission que l'AFC-CH n'avait pas été mentionnée comme partie à la procédure et n'avait pas été appelée à former d'éventuelles écritures.
- 25) Le 18 avril 2020, M. A_____ a relevé que les frais pour sa défense par-devant le TPI s'étaient élevés à CHF 16'208.-, lesquels avaient été payés à tempérament, soit CHF 8'464.- en 2017 et CHF 7'744.- en 2018. Or, l'AFC-GE ne s'était jamais prononcée sur la possibilité de défalquer le montant de CHF 7'744.-. Soit il y avait lieu de considérer que le jugement avait été prononcé en 2017 et cette somme était alors à déduire sur l'exercice 2017, soit elle devait être défalquée sur l'exercice 2018 car elle avait été acquittée en 2018.
- 26) Le 29 avril 2020, la chambre de céans a transmis à l'AFC-CH les échanges d'écritures produites dans la procédure et lui a imparti un délai pour faire part de son éventuelle détermination.
- 27) Dans ses observations du 19 juin 2020, l'AFC-CH a conclu à l'annulation du jugement du TAPI du 28 octobre 2019 dans la mesure où il admettait la déduction des frais d'avocat du recourant pour l'ICC et l'IFD 2017 et à ce qu'une nouvelle décision refusant la déduction des frais d'avocat dans son intégralité soit rendue. Subsidiairement, le jugement précité devait être annulé, de même que les bordereaux et avis de taxation 2017 du 2 avril 2019 en tant qu'ils tenaient compte d'une déduction des frais d'avocat à hauteur de CHF 9'400.-.
- Elle contestait par ailleurs l'admission par l'AFC-GE des frais d'avocat à hauteur de CHF 9'400.- pour les années 2015 et 2016. Les décisions de taxation du 30 août 2018 devaient être confirmées.
- 28) Le 24 juillet 2020, l'AFC-GE a indiqué ne pas avoir de remarques particulières à formuler sur la position émise par l'AFC-CH.
- 29) Le 14 août 2020, M. A_____ a persisté dans ses conclusions et ajouté que l'écriture de l'AFC-CH devait être déclarée « non recevable sur le fond et la forme ».

L'AFC-CH intervenait « tel un spectateur ayant raté le début d'un film » en apportant des éléments qui avaient déjà été exprimés, commentés et jugés. Soit l'AFC-CH était une entité à part entière, laquelle n'avait pas été informée de la

décision du TAPI et n'avait donc pas pu faire recours dans les délais autorisés, soit l'AFC-GE et l'AFC-CH parlaient d'une même voix et défendaient leurs intérêts par un écrit commun et consensuel, ce qui ne semblait toutefois pas être le cas. L'écriture de l'AFC-CH n'apportait toutefois aucun élément nouveau au problème le liant à l'AFC-GE.

- 30) Le 18 août 2020, 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 de ce point de vue (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 litige porte sur la déduction, durant l'année fiscale 2017, des honoraires d'avocat encourus par le recourant dans le cadre de sa procédure en divorce.
- 3) Se pose à titre préalable la question de savoir quelles sont les éventuelles conséquences du fait que l'AFC-CH n'a pas été traitée comme une partie lors de la procédure de première instance s'étant déroulée devant le TAPI.
- 4) À teneur de l'art. 142 al. 1 LIFD, la commission cantonale de recours – soit le TAPI à teneur de l'art. 7 al. 1 loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) – invite l'autorité de taxation à se déterminer et à lui faire parvenir le dossier. Elle demande aussi le préavis de l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct et de l'AFC-CH.

Selon l'art. 143 LIFD, la commission cantonale de recours – le TAPI – prend sa décision après instruction du recours. Après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (al. 1). Elle communique sa décision motivée par écrit au contribuable et aux autorités qui sont intervenues dans la procédure (al. 2).

b. La doctrine précise que le principe veut que toutes les parties proprement dites et tous les intéressés (droit de préavis) aient la possibilité de s'exprimer (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire romand, 2017, ad. art. 142 LIFD n. 3).
- 5) a. La nullité absolue d'une décision peut être invoquée en tout temps devant toute autorité et doit être constatée d'office. Elle ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou particulièrement

reconnaissables, et pour autant que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 139 II 243 consid. 11.2 ; 138 II 501 consid. 3.1 ; 138 III 49 consid. 4.4.3 ; 137 I 273 consid. 3.1). Hormis les cas de nullité expressément prévus par la loi, la nullité ne doit être admise qu'exceptionnellement, lorsque les circonstances sont telles que le système d'annulabilité n'offre manifestement pas la protection nécessaire. Des vices de fond n'entraînent qu'à de rares exceptions près la nullité d'une décision ; en revanche, de graves vices de procédure, ainsi que l'incompétence qualifiée de l'autorité qui a rendu la décision sont des motifs de nullité (ATF 137 I 273 consid. 3.1 ; 132 II 21 consid. 3.1). Des vices de procédure qui tiennent à des violations du droit d'être entendu sont en soi guérissables et ne conduisent en règle générale qu'à l'annulabilité de la décision entachée du vice. S'il s'agit cependant d'un manquement particulièrement grave aux droits essentiels des parties, les violations du droit d'être entendu entraînent aussi la nullité. C'est en particulier le cas quand la personne concernée par une décision, à défaut d'avoir été citée, ignore tout de la procédure ouverte à son encontre et, partant n'a pas eu l'occasion d'y prendre part (arrêt du Tribunal fédéral 8C_861/2012 du 20 août 2013 consid 5.2 et les arrêts cités).

A été considéré comme nul un jugement rendu sans que le défendeur ait été informé de la procédure et ait ainsi pu y prendre part (ATF 129 I 361 consid. 2.1 et les arrêts cités).

- 6) Bien que toutes les parties s'accordent sur le fait que le recours du contribuable formé par-devant le TAPI concernait tant l'ICC que l'IFD 2017, l'AFC-CH n'a pas été invitée à participer à la procédure y relative.

Interpellé à ce sujet, le TAPI a confirmé que le recours formé auprès de lui concernait également l'IFD 2017, mais qu'il avait été enregistré uniquement pour l'ICC 2017 par « omission ».

Le fait que l'AFC-CH n'ait pas été informée de la procédure pendante devant le TAPI, n'ait pas pu faire valoir ses éventuelles observations et ne se soit pas vu notifier le jugement litigieux n'est pas de nature à remettre en cause sa qualité de partie, mais relève d'un problème de violation d'une garantie générale de procédure. En l'occurrence, ce vice est particulièrement grave dans la mesure où, d'une part, l'AFC-CH a été privée de sa possibilité d'intervenir dans la procédure en qualité de partie alors même que cela est expressément prévu par la LIFD. D'autre part, il apparaît que l'AFC-GE et l'AFC-CH ne partagent pas la même position face aux déductions sollicitées par le contribuable, l'autorité fédérale contestant formellement les déductions admises par l'administration cantonale lors de la procédure de première instance, lesquelles ne sont d'ailleurs pas remises en question dans le cadre du recours formé par-devant la chambre de céans et ne devraient dès lors plus faire l'objet de la présente procédure. Il ne peut en outre être exclu que l'AFC-CH aurait elle-même recouru par devant la chambre

de céans contre le jugement querellé si elle avait eu connaissance de celui-ci, et plus particulièrement des déductions finalement admises par l'AFC-GE.

Il doit ainsi être constaté que le jugement du TAPI du 28 octobre 2019 est entaché d'un vice de procédure grave, au demeurant particulièrement reconnaissable, lequel conduit au constat de sa nullité. Ledit constat ne met au demeurant pas la sécurité du droit sérieusement en danger.

La constatation de la nullité du jugement querellé implique l'irrecevabilité du recours, qui n'a plus d'objet (ATA/62/2019 du 22 janvier 2019 consid. 6 ; ATA/1327/2018 du 11 décembre 2018 consid. 4). Étant donné cette issue, il n'y a pas lieu de trancher les griefs soulevés par la recourante.

- 7) Vu l'issue du litige, il ne sera pas perçu d'émolument (art. 87 al. 1 LPA) ni alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

constate la nullité du jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 octobre 2019 (JTAPI/1283/2019) ;

renvoie la cause au Tribunal administratif de première instance pour nouvelle instruction et décision ;

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 de la recourante 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 de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, Mme Tombesi, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :