RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3439/2018 ICCIFD JTAPI/553/2021

# JUGEMENT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# DE PREMIÈRE INSTANCE

du 31 mai 2021

dans la cause

**Monsieur A_____**

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMNISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS**

# EN FAIT

1. Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2017.

2. Par jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale du 2 février 2011 (JTPI/1_____/2011), le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) a autorisé Monsieur A_____ (ci-après : le contribuable ou le recourant) et Madame B_____ (ci-après : l'épouse ou l'ex-épouse) à vivre séparés. Il a notamment statué sur la garde et le droit de visite des enfants, 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. Le 7 août 2012, Mme B_____ a formé une demande unilatérale en divorce, assortie d'une requête de mesures provisionnelles.

   Sur mesures provisionnelles, elle a pris des conclusions au sujet de la garde des enfants et a conclu à ce que son époux soit condamné au paiement d'une contribution mensuelle de CHF 7'200.- pour l'entretien de la famille.

   Sur le fond, elle a notamment conclu au divorce, à ce que la contribution mensuelle pour l'entretien des enfants soit fixée à CHF 1'700.- puis à CHF 2'000.- par mois et par enfant et à ce que M. A_____ soit condamné à lui verser une contribution pour son propre entretien de CHF 2'800.- par mois.

4. Le 5 octobre 2012, M. A_____ a conclu au déboutement de la précitée de ses conclusions sur mesures provisionnelles.

5. Par ordonnance du 20 novembre 2012 (OTPI/2_____/2012), le TPI a ratifié l'accord entre les parties, relatif au droit de visite des enfants et a débouté Mme B_____ de ses conclusions sur mesures provisionnelles.

6. Dans ses observations sur le fond, le contribuable a notamment conclu à ce que la contribution d'entretien de chacun de ses enfants soit fixée à CHF 1'300.- jusqu'à sa retraite, puis à CHF 550.-, jusqu'à leur majorité, voire au-delà en cas d'études ou de formation sérieuse.

7. Par jugement du 9 février 2016 (JTPI/3_____/2016), le TPI a prononcé le divorce des époux A_____ et a condamné le contribuable, à payer la somme mensuelle CHF 3'800.- (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) au titre de contribution à l'entretien de la famille. Le jugement de divorce a également réglé la garde et le droit de visite

des enfants, l'attribution du domicile conjugal, et la liquidation du régime matrimonial.

8. Le 15 mars 2016, le contribuable a appelé de ce jugement devant la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile) en concluant notamment à l'annulation de la contribution d'entretien mensuelle de CHF 1'100.- sans toutefois contester les montants à versés pour ses enfants. Son ex-épouse a conclu à la confirmation du jugement entrepris.

   Par arrêt du 28 avril 2017 (ACJC/4_____/2017), la chambre civile a confirmé le JTPI/3_____/2016 en tant qu'il portait sur 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.

9. Par jugement du 4 décembre 2017 (JTAPI/1283/2017), le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) a partiellement admis le recours du contribuable concernant l'ICC 2015 (déduction de frais d'avocat). Se fondant sur sa récente jurisprudence, il a considéré que les frais d'avocat, engagés dans le cadre de la procédure de divorce introduite par l'épouse pour obtenir notamment une pension alimentaire plus élevée par rapport aux mesures protectrices de l'union conjugale, ne pouvaient être déduits qu'après l'entrée en force de la décision civile, pour autant que celle-ci fût favorable au contribuable et dans la mesure où une note d'honoraires avait été établie par le mandataire. Par conséquent, les acomptes intermédiaires pour honoraires d'avocat de CHF 8'100.- versés en 2015 n'étaient pas déductibles dans cette même année. Ce jugement n'a pas fait l'objet d'un recours.

10. Dans sa déclaration fiscale 2017 datée du 28 juin 2018, le contribuable a notamment déduit CHF 33'558.- au titre de frais d'avocat, en se référant au susdit jugement du tribunal du 4 décembre 2017 (JTAPI/1283/2017). Sa contribution à l'entretien de sa famille s'élevait à CHF 54'000.-, soit CHF 4'500.- par mois.

11. Par bordereaux de taxation datés du 30 juillet 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé le contribuable pour l'année 2017. Ce faisant, elle a refusé de déduire les frais d'avocat pour les motifs suivants : « Les dispositions légales ne prévoient pas la possibilité de déduire des frais d'avocat, sauf si ces frais permettent au contribuable d'acquérir un revenu imposable supplémentaire ou de maintenir une source antérieure de revenu. Or, dans votre situation, aucun de ces deux cas de figure n'est réalisé ; par conséquent, cette déduction ne peut être admise ».

12. Selon un procès-verbal d'entretien du 7 août 2018, le contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux de taxation ICC et IFD 2017, concluant à la déduction des frais d'avocat, suite à la décision du tribunal concernant l'année fiscale 2015.

13. Par deux décisions sur réclamation datées du 30 août 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation en reprenant mot pour mot les motifs mentionnés dans les avis de taxation susmentionnés.

14. Par acte déposé le 1er octobre 2018, le contribuable a recouru contre ces deux décisions sur réclamation auprès du tribunal de céans, concluant à la déduction de ses frais d'avocat. Se référant au jugement du tribunal du 4 décembre 2017 (JTAPI/1283/2017), il avait porté en déduction de ses revenus déclarés en 2017 ses frais d'avocat 2015, 2016 et 2017.

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

16. Afin de finaliser la rectification de la taxation 2017, l'AFC-GE a invité le recourant, par lettre du 15 février 2019, à lui remettre une copie du jugement de divorce du 9 février 2016 et de l'arrêt de la chambre civile du 28 avril 2017, ainsi qu'une répartition circonstanciée établie par son mandataire des honoraires déductibles liés au maintien de la contribution d'entretien.

17. Par courrier du 13 mars 2019, le recourant a remis à l'AFC-GE une copie des deux décisions judiciaires requises. En revanche, il a refusé de produire la répartition circonstanciée des honoraires d'avocat, au motif qu'il avait déjà expliqué, dans le cadre de la procédure de recours concernant l'année fiscale 2015, que l'ensemble de ses honoraires n'avait eu pour seul but que de maintenir son niveau de revenus. De plus, le jugement du 4 décembre 2017 (JTAPI/1283/2017), qui n'avait pas fait l'objet d'un recours, ne parlait pas d'une « partie de ces frais » mais de « ces frais ».

18. Par lettre du 2 avril 2019, l'AFC-GE a remis au contribuable des bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2017 en l'informant qu'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 en lien avec le jugement de divorce du 9 février 2016 étaient déductibles à hauteur de CHF 9'400.-, car ils lui avaient « permis de maintenir le niveau de revenu en empêchant l'augmentation des contributions d'entretien » demandées par son ex-épouse. En revanche, la chambre civile n'ayant pas modifié le montant des contributions d'entretien dans son arrêt du 28 avril 2017 (ACJC/4_____/2017), les frais d'avocat liés à la procédure devant cette juridiction n'étaient pas déductibles. L'AFC-GE estimant ainsi que le litige était clos, elle lui a suggéré de retirer son recours.

19. Par courrier du 20 avril 2019, le recourant a déclaré maintenir son recours.

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

En appel, la contribution d'entretien des enfants fixée par le TPI n'était plus litigieuse et l'ex-épouse n'avait fait que se défendre contre la diminution supplémentaire de sa contribution d'entretien. L'arrêt de la chambre civile n'ayant pas abouti à une diminution de sa contribution d'entretien, les frais d'avocat devant cette dernière instance cantonale n'avaient pas permis d'accroître ni de maintenir le niveau de son revenu. Le recourant n'ayant ainsi rien obtenu de plus que ce que le TPI avait jugé, c'était à juste titre que la déduction des honoraires d'avocat 2017 avait été refusée. Par ailleurs, ce refus était conforme au jugement du tribunal du 4 décembre 2017 (JTAPI/1283/2017).

21. Par réplique du 21 août 2019, le recourant a expliqué les motifs du maintien de son recours, nonobstant les bordereaux rectificatifs du 2 avril 2019.

    Le jugement du tribunal du 4 décembre 2017 (JTAPI/1283/2017) mentionnait à propos des frais d'avocat : « ces frais » et non pas « partie de ces frais ». Il s'agissait dès lors de se conformer à ce jugement entré en force. Malgré cela, l'AFC-GE avait entièrement refusé de les déduire - ce qui l'avait contraint à saisir le tribunal pour la seconde fois - avant de les accepter partiellement en lui notifiant les bordereaux rectificatifs du 2 avril 2019. Compte tenu du total des honoraires d'avocat de CHF 33'558.- et de ceux relatifs à son recours devant la chambre civile de CHF 17'350.-, les honoraires déductibles devaient au moins s'élever à CHF 16'208.- (CHF 33'558.- – CHF 17'350.-). Les honoraires liés à la procédure d'appel devaient être néanmoins admis en déduction, car ils concernaient la conservation du revenu telle que définie par la jurisprudence (ATA/541/2012).

    Il a joint à sa réplique une note d'honoraires couvrant la période du 9 juillet 2015 au 24 mai 2016 et détaillant le temps consacré aux diverses tâches effectuées par celui-ci pour un total de CHF 32'364.-.

22. Par lettre du 12 septembre 2019, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse du 24 juin 2019.

23. Le 11 octobre 2019, le recourant a déposé une écriture supplémentaire que le tribunal a transmise à l'AFC-GE.

24. Par jugement du 28 octobre 2019 (JTAPI/953/2019), le tribunal a partiellement admis le recours et renvoyé le dossier à l'autorité intimée pour instruction et nouvelles décisions de taxation au sens des considérants.

25. Par arrêt du 6 octobre 2020 (ATA/1001/2020), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après la chambre administrative) a constaté la nullité du JTAPI/953/2019 précité et renvoyé la cause aux premiers juges, au motif que l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) n'avait pas été traitée comme une partie dans la procédure devant le tribunal.

26. Le 19 janvier 2021, le tribunal, compte tenu de l'entrée en force de l'ATA/1001/2020, a informé les parties de la reprise de l'instruction de la cause et leur a accordé un délai au 19 mars suivant pour produire d'éventuelles déterminations.

27. Dans ses observations du 16 mars 2021, l'AFC-CH a conclu au rejet du recours, à l'annulation des bordereaux du 2 avril 2019 en tant qu'ils tenaient compte d'une déduction de frais d'avocat de CHF 9'400.- et à la confirmation des bordereaux du 30 août 2018.

    La prise en compte de frais d'acquisition du revenu requérait de déterminer la source de revenu soumise à l'impôt présentant un lien avec les frais invoqués. En l'occurrence, le recourant faisait valoir que ses frais d'avocat étaient nécessaires afin de lui permettre d'augmenter son niveau de revenu en diminuant le montant de sa charge financière à l'entretien de sa famille. Ce faisant, il se prévalait de la préservation globale de son niveau de revenu, laquelle relevait du domaine exonéré de l'impôt au sens des art. 34 let. a et 24 let. e de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

    Le régime d'imposition et de déduction des contributions d'entretien, prévu aux art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD constituait une exception à la règle générale prévoyant que les prestations exécutées en vertu d'une obligation financière fondée sur le droit de la famille n'étaient ni déductibles auprès de leur débiteur ni imposable auprès de leur bénéficiaire. Cette réglementation devait s'appliquer strictement aux contributions versées, sans entraîner un traitement particulier des frais liés, tels ceux engendrés par le recours à un avocat. Une prise en compte de ces frais conduirait à un élargissement inacceptable du champ d'application de ces deux dispositions.

    Dans les affaires matrimoniales, il n'était pas possible de définir, en raison de leur spécificité, un lien de causalité suffisamment étroit entre l'activité de l'avocat et la fixation des contributions d'entretien. Celles-ci avaient en effet pour caractéristiques de régler une pluralité de question personnelles et pécuniaires liées à la fin de la vie commune. Dans le cas d'espèce, la procédure civile portait essentiellement sur la question de la liquidation du régime matrimonial, ce que le contribuable admettait. Les montants versés étant exonérés d'impôt, en application de l'art. 24 let. a LIFD, toute prise en compte des frais d'acquisition du revenu était exclue. Le recourant soutenait que l'ensemble du travail de son avocat et donc l'ensemble des honoraires ne se rapportaient qu'au maintien de son niveau de revenu. Or, les factures produites ne permettaient pas de départager les activités du mandataire en fonction des problématiques visées par la procédure de divorce. Il n'existait pas de lien de causalité entre les honoraires et les contributions d'entretien.

Enfin, le recourant avait continué à verser à son ex-épouse un montant supérieur à celui qu'il s'était engagé dans le cadre des mesures protectrices de l'union conjugale, alors que ce montant avait été réduit par la chambre civile.

28. Dans son écriture du 18 mars 2021, le contribuable a maintenu son recours.

Il a persisté à demander une déduction correspondant aux frais d'avocat comprenant également la procédure d'appel, à savoir CHF 33'558.-. Il a sollicité l'octroi d'une indemnité de procédure. Ce montant représentait les frais effectifs qu'il avait payés pour les deux recours qu'il avait déposés, soit CHF 1'400.-, auxquels s'ajoutaient une somme à définir par le tribunal, basée sur les heures dédiées à sa défense et sur le tort moral subi.

29. Dans ses observations du 18 mars 2021, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours, faisant siens les arguments de l'AFC-CH. Au vu de l'évolution de la jurisprudence en matière de déduction des frais d'avocat, aucune déduction ne pouvait être accordée au recourant.

La jurisprudence dont se prévalait le recourant (ATA/541/2012 du 21 août 2012) n'était pas applicable, car elle concernait un contribuable qui avait mandaté un avocat dans le but d'obtenir une augmentation de la pension alimentaire qui lui était versée. Les frais relatifs à l'acquisition du revenu – et donc à l'accroissement de celui-ci – n'étaient admis que lors de l'existence effective d'une telle augmentation. Or, en l'espèce, l'on voyait mal en quoi consistait le revenu réalisé par le recourant en 2017, car l'intéressé avait été débouté par la chambre civile de sa conclusion en diminution de la pension à payer à son ex-épouse. Les frais d'avocat n'avaient pas abouti à l'obtention d'un revenu supplémentaire, ni servi à maintenir une source de revenu, si bien qu'ils ne pouvaient être déduits.

30. Le 30 mars 2021, l'AFC-CH a informé le tribunal qu'elle n'avait pas de remarque complémentaire à formuler.

31. Le 6 avril 2021, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

# 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 LIFD).

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 en substance à la déduction des frais d'avocat engagés dans le cadre de la procédure matrimoniale l'ayant opposé à son ex-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. Selon le Tribunal fédéral, des frais d'avocat 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).

   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 crédirentier (art. 23 let. f LIFD) (Thierry OBRIST/Thierry BORNICK, in Revue de l'avocat 2020, p. 283).

10. 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).

11. La chambre administrative a considéré que les frais d'avocat engagés par une contribuable pour se faire verser une pension alimentaire par son époux étaient en relation directe avec le revenu obtenu et qu'il était conforme à l'expérience de la vie que les justiciables se fassent assister par un avocat au cours d'une procédure de ce genre. Elle a ainsi admis la déduction pour l'année 2002 des honoraires acquittés durant cette même année par cette contribuable pour l'obtention d'une pension suite à un jugement rendu sur mesures protectrices de l'union conjugale le 2 septembre 2002 (ATA/541/2012 du 21 août 2012).

12. Dans un arrêt du 26 mars 2019 (ATA/324/2019), la chambre administrative a considéré que, à supposer que les honoraires d'avocat encourus par le recourant dans le cadre d'une procédure de divorce durant l'année 2014 puissent, dans sa situation particulière, être considérés comme frais d'acquisition du revenu, ce n'était en tout cas pas avant la période fiscale 2017 que leur déduction pouvait être demandée. L'intéressé avait 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'avait pas été modifié avant le jugement de divorce du 30 juin 2016, qui l'avait ramené à CHF 1'500.-, sans effet rétroactif. Il n'était toutefois devenu effectif qu'une fois que l'arrêt de la Cour de justice du 9 juin 2017 le confirmant était devenu définitif. La déduction sollicitée pour la période fiscale 2014 ne pouvait dès lors pas être accordée avant l'année 2017, année au cours de laquelle la réduction de la contribution d'entretien qu'il devait verser à son ex-épouse lui avait permis d'accroître par voie de conséquence son revenu. En effet, contrairement au crédirentier, qui perçoit un revenu tant que son conjoint ou ex-conjoint lui verse une contribution d'entretien, le contribuable débirentier n'obtient pas un changement effectif de sa situation financière tant que le montant de son obligation d'entretien n'a pas été réduit par une décision du juge civil entrée en force.

13. Dans un autre arrêt (ATA/1255/2019 précité), concernant une contribuable qui recevait une pension alimentaire de son ex-mari (crédirentière), la chambre administrative a jugé que le fait d'autoriser un contribuable à déduire ses frais

d'avocat directement liés à l'acquisition d'un revenu, et ce même en l'absence d'une décision entrée en force, ne violait manifestement pas les principes de l'imposition selon la capacité contributive et d'égalité de traitement, mais permettait, au contraire, de respecter lesdits principes. Le fait de devoir attendre l'entrée en force de la décision relative à la pension alimentaire imposait une condition supplémentaire injustifiée. Contrairement à l'état de fait de l'ATA/324/2019 du 26 mars 2019, la contribuable, en tant que crédirentière, percevait déjà un revenu découlant de la contribution d'entretien que lui versait son ex-époux, de sorte qu'il n'était pas nécessaire d'attendre l'issue de la procédure civile pour lui permettre de déduire ses frais d'avocat en lien avec l'acquisition de ce revenu. Par ailleurs, la déduction des frais d'acquisition du revenu au moment de leur paiement effectif était conforme au principe de périodicité. Cela étant, dans la mesure où une part des frais d'avocat pouvait avoir trait à d'autres objets que la pension alimentaire, tels que par exemple la liquidation du régime matrimonial ou la garde des enfants, le dossier était renvoyé à l'AFC-GE, afin qu'elle détermine les prestations du mandataire directement en lien avec l'obtention des contributions d'entretien et fixe le montant des déductions admissibles au titre de frais d'acquisition du revenu.

Cette jurisprudence a été confirmée dans trois arrêts récents (ATA/360/2021 du 23 mars 2021 ; ATA/1637/2019 et ATA/1500/2019 précités).

14. 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. Le contribuable ne saurait choisir l'année fiscale au cours de laquelle il fait valoir les déductions autorisées. 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/1637/2019 précité consid. 8 et les références citées).

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). Ainsi, une fois reconnus, les frais d'acquisition du revenu sont intégralement déductibles dans l'année de réalisation du revenu correspondant, sauf s'il s'agit de matériel professionnel coûteux, pour lequel seul un amortissement étalé sur plusieurs années est admis. Lorsque le revenu lié à ces frais n'est réalisé que dans une période fiscale ultérieure, les frais n'en seront déductibles qu'à ce moment-là, conformément au principe de périodicité (Yves NOËL, op.cit., n. 15 ad art. 25 LIFD).

15. Selon l'art. 58 al. 1 du Code de procédure civile suisse du 19 décembre 2008 (CPC – RS 272), le tribunal ne peut accorder à une partie ni plus ni autre chose que ce qui est demandé, ni moins que ce qui est reconnu par la partie adverse.

Les dispositions prévoyant que le tribunal n'est pas lié par les conclusions des parties sont réservées (art. 58 al. 2 CPC). En procédure applicable aux enfants dans les affaires de droit de la famille, le tribunal n'est pas lié par les conclusions des parties (art. 296 al. 3 CPC).

En matière de contributions à l'entretien d'un enfant, le juge n'est en principe pas lié par les conclusions des parties. La dernière instance cantonale peut même augmenter les contributions à l'entretien d'un enfant bien que celles-ci ne soient plus litigieuses (François BOHNET, CPC annoté, 2016, p. 537 n. 9 ad art. 296 CPC.

Selon l'art. 276 al. 2 CPC, les mesures ordonnées par le tribunal des mesures protectrices de l'union conjugale sont maintenues. Le tribunal du divorce est compétent pour prononcer leur modification ou leur révocation.

16. L'appel suspend la force de chose jugée et le caractère exécutoire de la décision dans la mesure des conclusions prises en appel (art. 315 al. 1 CPC).

En matière de procédure civile, en tant que voie de recours ordinaire, l'appel a, en règle générale, un effet suspensif (art. 315 al. 1 CPC). L'effet suspensif est complet tant que l'appelant n'a fait qu'interjeter l'appel. En fonction des conclusions, il peut être restreint après le dépôt de la motivation de l'appel, de sorte à ce que la partie non contestée de la décision puisse entrer en force et être exécutée. Cette notion de force exécutoire partielle est conforme à un droit de procédure moderne. L'effet suspensif proroge l'autorité de la chose jugée et la force exécutoire. L'instance de recours peut, cependant, autoriser l'exécution anticipée de sorte qu'une décision qui n'est pas encore formellement entrée en force peut être exécutée (art. 315 al. 2 CPC) (Message du Conseil fédéral relatif au CPC du 28 juin 2006 – FF 2006 6841).

17. Les mesures protectrices de l'union conjugale, comme les mesures provisionnelles rendues dans une procédure de divorce, constituent des mesures provisionnelles (ATF 138 III 565 ; 137 III 475 consid. 4.1). Tel est également le cas des mesures provisionnelles rendues dans le cadre d'une procédure de modification d'un jugement de divorce (arrêt du Tribunal fédéral 5A_780/2012 du 8 novembre 2012).

18. En l'espèce, tant l'AFC-CH que l'AFC-GE s'opposent à toute déduction des frais d'avocat supportés par le recourant dans le cadre de la procédure matrimoniale.

Selon les autorités intimées, ces dépenses ne sont pas déductibles, car elles ne présentent pas de lien avec un revenu imposable. Par ailleurs, la prise en compte de ces honoraires conduirait à un élargissement inacceptable du champ d'application des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD. Enfin, le litige civil ayant

opposé le recourant à son ex-épouse concernait essentiellement d'autres points que la fixation de la pension alimentaire.

19. Le tribunal ne partage pas le point de vue des autorités intimées.

a. En effet, ainsi qu'il ressort de la jurisprudence (ATA/360/2021 du 23 mars 2021 ; ATA/1637/2019 et ATA/1500/2019 précités) les frais d'avocat engagés par un contribuable pour obtenir le versement d'une contribution d'entretien à titre personnel et/ou pour ses enfants par son ex-conjoint présentent un lien direct avec le revenu obtenu et peuvent, en principe, faire l'objet d'une déduction.

Symétriquement, il convient d'admettre la déductibilité des honoraires encourus par un contribuable pour lui permettre d'augmenter son niveau de revenu prenant la forme d'une réduction du montant des contributions d'entretien à verser. (JTAPI/1093/2020 du 7 décembre 2020 consid. 15).

b. Dans son ATA/360/2021 du 23 mars 2021 consid. 13, la chambre administrative a rejeté la thèse de l'AFC-CH selon laquelle aucune déduction ne pouvait être admise en lien avec l'acquisition d'un revenu découlant d'une contribution d'entretien au vu du régime d'exception applicable auxdites contributions. La chambre administrative a notamment retenu que les frais d'acquisition du revenu pouvaient être déduit sur la base de la clause générale de la déduction organique prévue à l'art. 25 LIFD, s'agissant des revenus pour lesquels une déduction n'était pas expressément prévue aux art. 26 et suivants LIFD. En outre, dès lors que le législateur avait expressément voulu imposer la perception de contributions d'entretien à titre de revenu, les frais d'acquisition dudit revenu devaient pouvoir être défalqués.

Dans ce même arrêt, la chambre administrative a écarté l'argumentation de l'AFC-CH, consistant à soutenir que l'acceptation de la prise en compte des frais d'avocat engagés en lien avec la fixation des contributions d'entretien relevait d'une application trop extensive des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD, qui devrait être prohibée dès lors qu'elle entraînerait une violation de l'art. 34 LIFD. La chambre administrative a rappelé que cette dernière disposition traitait des frais et dépenses non déductibles, parmi lesquels figuraient les frais d'entretien du contribuable et de sa famille. Or, les déductions litigieuses n'étaient pas en lien avec les frais d'entretien du contribuable, mais précisément en lien avec les contributions perçues, puis taxées par les autorités fiscales.

L'AFC-CH fait valoir les mêmes arguments dans le cadre du présent recours. Il convient de les rejeter, pour les motifs exposés ci-dessus par la chambre administrative.

c. En 2012, dans sa requête de mesures provisionnelles, formée en même temps que sa demande en divorce, Mme B_____ a conclu à ce que son époux soit

condamné à verser CHF 7'200.- par mois pour l'entretien de la famille, alors que la pension avait été arrêtée à CHF 4'500.- dans le jugement sur mesures protectrices de l'union conjugale, rendu en 2011.

Le juge du divorce, en 2016, a réduit ce montant à CHF 3'800.- (soit CHF 1'350.- pour chacun des deux enfants et CHF 1'100.- pour l'ex-épouse). En 2017, la chambre civile a confirmé le montant CHF 1'100.-, la pension due pour les enfants n'étant pas litigieuse.

Étant donné que la chambre civile n'est pas liée par les conclusions des parties en ce qui concerne les enfants, on ne pouvait toutefois pas exclure qu'elle modifiât le montant de la contribution d'entretien en leur faveur. Par ailleurs, la force de chose jugée et le caractère exécutoire du jugement de divorce étaient suspendus par la procédure d'appel devant la chambre civile, de sorte qu'il fallait attendre l'issue de celle-ci pour que le recourant pût, cas échéant, obtenir un revenu supplémentaire. Ainsi, ce n'est qu'une fois l'entrée en force de l'arrêt de la chambre civile, en 2017, que la situation financière du recourant a été définitivement réglée.

Il est manifeste que les frais d'avocat engagés par le contribuable dans la procédure matrimoniale lui ont permis de réaliser un revenu, sous forme de réduction de la pension alimentaire à payer pour son ex-épouse et ses enfants puisqu'il n'est tenu qu'à verser CHF 3'800.- par mois, alors que dans le régime des mesures protectrices de l'union conjugale, il devait verser la somme mensuelle de CHF 4'500.- pour l'entretien de la famille et que son ex-épouse a conclu au paiement mensuel de CHF 7'200.-, sur mesures provisionnelles dans le cadre de sa demande en divorce, requête à laquelle il s'est opposé.

La procédure matrimoniale ne portait pas uniquement sur la question de la contributions d'entretien, mais également sur la garde et le droit de visite des enfants, l'attribution du domicile conjugal, et sur la liquidation du régime matrimonial. Conformément à la jurisprudence de la chambre administrative (ATA/1255/2019 précité), il y a lieu d'admettre en déduction que les seuls honoraires se rapportant directement et spécifiquement à la problématique de la fixation des contributions d'entretien. Or, la note d'honoraires du 24 mai 2016, d'un montant de CHF 32'364.- ne précise pas la part de l'activité de l'avocat consacrée au litige portant sur les pensions alimentaires. En conséquence, le dossier doit être retourné à l'AFC-GE afin qu'elle détermine le montant déductible correspondant aux prestations fournies par le mandataire du recourant en lien avec la fixation des contributions d'entretien.

20. Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis partiellement. 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 seront annulés. Le dossier sera renvoyé à

l'AFC-GE pour instruction et nouvelles décisions au sens des considérants qui précèdent.

21. 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), un émolument réduit à CHF 400.-, couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours, sera mis à la charge du recourant. Le solde de l'avance de frais de CHF 300.- lui sera restitué.

22. Le recourant conclut à l'octroi d'une indemnité de procédure de CHF 700.- représentant les frais effectifs qu'il a payés pour les deux recours qu'il a déposés, soit CHF 1'400.-, auxquels s'ajoutent une somme à définir par le tribunal, basée sur les heures dédiées à sa défense et sur les documents à produire et le tort moral subi.

    Cette conclusion doit être rejetée.

    Le recourant n'a pas droit au remboursement intégral de ses avances de frais, dès lors qu'il n'a que partiellement obtenu gain de cause dans le cadre de la présente cause, ainsi que dans celle ayant abouti au JTAPI/1283/2017 du 4 décembre 2017, étant précisé que dans cette affaire, il a obtenu un remboursement partiel de CHF 200.-.

    Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée dès lors qu'il n'est pas représenté par un mandataire et qu'il ne démontre pas avoir exposé des frais particuliers au titre de la défense de ses intérêts (ATA/1015/2014 du 16 décembre 2014 ; JTAPI/94/2020 du 27 janvier 2020 ; JTAPI/579/2019 du 24 juin 2019). Il n'établit pas non plus avoir subi un quelconque tort moral.

**PAR CES MOTIFS**

**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**DE PREMIÈRE INSTANCE**

1. déclare recevable le recours interjeté le 1er octobre 2018 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 30 août 2018 ;

2. l'admet partiellement, dans le sens des considérants ;

3. annule 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 ;

4. met à la charge du recourant un émolument de CHF 400.-, lequel est couvert par l'avance de frais ;

5. ordonne la restitution au recourant du solde de l'avance de frais de CHF 300.- ;

6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

7. 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: Sophie CORNIOLEY BERGER, présidente, Jean-Marie HAINAUT et Yuri KUDRYAVTSEV, juges assesseurs.

**Au nom du Tribunal :**

**La présidente**

**Sophie CORNIOLEY BERGER**

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le La greffière