

# **GE\_GERICHTE ATA/1500/2019 vom 8. Oktober 2019**

GE Cour de justice, 2019-10-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1500\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1500_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1500/2019 du 8 octobre 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/1500/2019 del 8 ottobre 2019

## **Regeste**

Résumé: Rejet du recours de l'AFC-GE. Confirmation, sur le principe, de la possibilité de déduire les frais d'avocat supportés par la recourante durant l'année litigieuse et directement liés à l'acquisition d'un revenu, en l'occurrence une contribution d'entretien, et ce même en l'absence d'une décision entrée en force. Il est conforme à l'expérience de la vie que les justiciables se fassent assister par un avocat au cours d'une procédure de ce genre. Renvoi à l'AFC-GE pour qu'elle détermine les prestations du mandataire de l'intimée directement en lien avec l'obtention des contributions d'entretien.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte sur le refus de l'AFC-GE d'admettre la déduction des honoraires d'avocat supportée par l'intimée dans le cadre d'une procédure de mesures protectrices de l'union conjugale, tant en IFD qu'en ICC, pour la période fiscale 2012. 3)

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_660/2014 et 2C\_661/2014 du 6 juillet 2015 consid. 5), soit en l'occurrence les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dans la teneur en vigueur durant l'année 2012. 4) a. À teneur de 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.

L'art. 33 al. 1 let. c LIFD prévoit que sont déduits du revenu la pension alimentaire versée au conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées à l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale, à l'exclusion toutefois des prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille.

L'art. 23 let. f LIFD précise que sont imposables la pension alimentaire obtenue pour lui-même par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien obtenues par l'un des parents pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale. Quant à l'art. 24 let. e LIFD, il mentionne que sont exonérées de l'impôt les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception des pensions alimentaires et des contributions d'entretien mentionnées à l'art. 23 let. f LIFD.

- 7/13 - A/2750/2018

b. Selon le texte même de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, ce ne sont que les contributions que le contribuable a effectivement versées qui peuvent être déduites de son revenu imposable. Le corollaire est que seules les contributions d'entretien effectivement payées sont imposables auprès de leur destinataire en vertu de l'art. 23 let. f LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_585/2014 du

### **E. 13**

février 2015 consid. 5.1 ; 2A\_541/2003 du 24 août 2004 consid. 6.1).

c. Le système de déduction et d'imposition des contributions d'entretien est identique en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôts cantonal et communal (arrêts du Tribunal fédéral 5A\_298/2015 du 30 septembre 2015 consid. 2.1.1 ; 2C\_435/2010 du 16 septembre 2010 consid. 5.2.1 ; Daniel DE VRIES REILINGH, AJP/PJA 3/2010 p. 267 ss, 277 ch. 6.2). Les principes juridiques précités qui concernent la déductibilité des contributions d'entretien trouvent donc leur parallèle en matière d'ICC (art. 9 al. 2 let. c LHID), tout comme ceux relatifs à leur exonération (art. 7 al. 4 let. g LHID ; arrêt du Tribunal fédéral 5A\_298/2015 précité consid. 2.1.1).

Les art. 28 et 29 à 37 LIPP sont le pendant des art. 25 et 26 à 33a LIFD, en droit genevois.

d. Les articles précités étant d'une teneur similaire, les considérations développées ci-dessous valent tant pour l'IFD que pour l'ICC. 5)

L'art. 25 LIFD envisage les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu) et les déductions générales (Yves NOËL in Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, n. 6 ad art. 25 LIFD). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu (ATF 142 II 293 consid. 3.2 ; 124 II 29 consid. 3a). En d'autres termes, il faut que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce (ATF 124 II 29 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.2). Il y a lieu de vérifier dans le cadre d'un examen d'ensemble des circonstances concrètes l'existence d'un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est demandée et le revenu imposable (ATF 142 II 293 consid. 3.2).

Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu sont celles faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu, même s'il est généralement admis que le critère de nécessité soit interprété assez largement (ATF 142 II 293 in RDAF 2017 II p. 417 ; RDAF 1994 p. 85 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 167).

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

- 8/13 - A/2750/2018 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). 6)

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

### **E. 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).

Les honoraires d'avocat 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. 5.3).

La chambre de céans a déjà eu l'occasion de trancher que les frais d'avocat engagés par un contribuable pour se faire verser une pension alimentaire par son conjoint 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. Les honoraires d'avocat devaient dès lors pouvoir être déduits du revenu obtenu (ATA/541/2012 du 21 août 2012). 7)

Dans l'ATA/541/2012 précité, la chambre administrative a admis la déduction des honoraires acquittés durant l'année fiscale en question par une contribuable pour l'obtention d'une pension suite à un jugement rendu sur mesures protectrices de l'union conjugale la même année. À la suite de l'appel de l'intéressée, la chambre civile avait rendu un arrêt l'année suivante, augmentant alors le montant de la contribution d'entretien due à celle-ci.

Dans un arrêt récent (ATA/1255/2019 du 13 août 2019), la chambre de céans a rappelé que le moment déterminant pour la déduction, et la taxation des contributions d'entretien était celui du versement effectif. Les frais d'acquisition du revenu étaient quant à eux intégralement déductibles durant l'année de réalisation du revenu correspondant. Dès lors, les frais relatifs à l'acquisition de la contribution d'entretien ne pouvaient être déduits que durant l'année fiscale lors de laquelle cette somme avait effectivement été perçue. La chambre administrative a encore considéré 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.

- 9/13 - A/2750/2018 8) 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/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5d ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 consid. 5 ; ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b). 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).

Ces principes sont toutefois atténués en matière de pension alimentaire, dans la mesure où notre haute Cour a retenu que le paiement différé des contributions d'entretien peut être déduit même si l'année du paiement est ultérieure à l'année où la dette est née (arrêt du Tribunal fédéral 2A.613/2005 du 20 février 2007 citées ; ATA/1470/2017 du 14 novembre

2017).

b. La pension et la contribution ne sont pas déductibles au moment de la naissance d'une prétention ferme sur laquelle le contribuable a un pouvoir de disposition. Compte tenu du risque particulier de défaut de paiement, le moment déterminant pour celles-ci est celui de l'exécution de la prestation (Fabien LIEGEOIS, la disponibilité du revenu - le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, 2018, p. 360 n. 1120). Un jugement ou une convention fixant des pensions et contributions d'entretien ne suffisent ainsi pas à eux seuls pour justifier leur déduction, respectivement leur imposition, encore faut-il qu'elles aient été effectivement versées (Christine JAQUES in Danielle YERSIN/ Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, n. 27 ad art. 33 LIFD). 9)

En vertu de l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En application des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable ; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée. Ainsi, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 ; 133 I 206 consid. 7.1 et 7.2 ; 118 Ia 1 consid. 3a).

- 10/13 - A/2750/2018 10) La recourante considère en substance qu'il faut attendre l'entrée en force d'une décision civile relative à la pension alimentaire pour déterminer si les frais d'avocat engagés dans le cadre de cette procédure peuvent être déduits fiscalement.

À titre préalable, la chambre de céans n'entend pas revenir sur sa jurisprudence selon laquelle les frais d'avocat engagés par un contribuable pour se faire verser une pension alimentaire par son conjoint sont en relation directe avec le revenu obtenu et peuvent dès lors faire l'objet d'une déduction.

Il ressort du dossier que durant l'année 2012, l'intimée a perçu une pension alimentaire de CHF 64'080.-. Cette dernière a par ailleurs perçu une pension alimentaire sous forme de valeur locative du logement conjugal ■ dont le montant a été réduit dans le jugement querellé à CHF 15'119.50 pour l'ICC et à CHF 24'661.60 pour l'IFD, étant précisé que ces montants ne font pas l'objet du présent recours. Il n'est également pas contesté que l'intimée a été taxée sur lesdits montants durant l'exercice litigieux.

La solution préconisée par l'AFC-GE, soit le fait que la déduction des honoraires d'avocat pourrait être acceptée uniquement l'année de l'entrée en force de la décision relative à la pension alimentaire ■ soit en 2013 ■, est toutefois contraire à la jurisprudence de la chambre de céans. En effet, d'une part, dans l'ATA/541/2012 précité, la chambre administrative a retenu que les frais d'avocat engagés par la recourante étaient en relation directe avec le revenu qu'elle avait obtenu et pouvaient dès lors être déduits du revenu en question. Elle n'a ainsi pas considéré que la décision relative à la fixation de la contribution d'entretien devait en outre être entrée en force durant la même année pour que l'intéressée puisse faire valoir la déduction de ses honoraires. Il apparaît d'ailleurs dans la cause précitée qu'une décision avait été rendue durant l'exercice fiscal litigieux, mais avait toutefois été modifiée sur recours l'année suivante. La déduction avait ainsi été autorisée alors même qu'aucune décision n'était encore entrée en force. D'autre part, dans

l'ATA/1255/2019 précité, lequel portait sur une affaire présentant de fortes similitudes, la chambre administrative a admis la déduction des frais d'avocat engagés durant l'année litigieuse, dès lors que la contribuable avait effectivement perçu une contribution d'entretien, et alors même que le jugement statuant sur la fixation de la contribution d'entretien n'était pas encore entré en force.

Par ailleurs, la position de l'AFC-GE est également contraire au principe de périodicité. Dans le cas particulier, la contribuable a effectivement perçu des revenus en 2012 au titre de contribution d'entretien. L'AFC-GE ne saurait ainsi être suivie lorsqu'elle allègue que le revenu n'a été réalisé qu'à partir de l'année 2013 au motif que l'arrêt définitif sur la question des contributions d'entretien date de mai 2013. Ce faisant, la recourante fait abstraction de la jurisprudence et de la doctrine précitées selon lesquelles le moment déterminant pour la déduction,

- 11/13 - A/2750/2018 respectivement la taxation des contributions d'entretien, est celui du versement effectif. Comme susmentionné, les frais d'acquisition du revenu sont ainsi intégralement déductibles dans l'année de réalisation du revenu correspondant. Lorsque le revenu lié à ces frais n'est réalisé que dans une période fiscale ultérieure, les frais ne seront déductibles qu'à ce moment-là, conformément au principe de périodicité. Dès lors, les frais relatifs à l'acquisition de la pension alimentaire de CHF 64'080.- et de la pension alimentaire sous forme de la valeur locative du logement conjugal ne peuvent être déduits que durant l'année fiscale lors de laquelle ces montants ont effectivement été perçus, soit en l'occurrence en 2012.

S'agissant de l'hypothèse soulevée par l'AFC-GE ■ l'époux bénéficiaire d'une prestation en capital en lieu et place d'une contribution mensuelle ■, elle n'est pas réalisée en l'espèce, de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'y attarder.

Enfin, 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 viole manifestement pas les principes de l'imposition selon la capacité contributive et d'égalité de traitement, mais permet, au contraire, de respecter lesdits principes.

Dès lors, la déduction des honoraires d'avocat supportés par la contribuable durant l'année litigieuse doit être admise sur le principe, étant encore relevé qu'il est conforme à l'expérience de la vie qu'un justiciable se fasse assister par un avocat au cours de procédures portant sur la fixation de contributions d'entretien. 11) Nonobstant ce qui précède, la totalité des frais d'avocat engagés dans le cadre d'une séparation ou d'un divorce ne saurait être déductible d'office, dans la mesure où une part de ceux-ci peut avoir trait à d'autres objets que la pension alimentaire, ce qui, à teneur du détail des factures figurant au dossier, est le cas en l'espèce.

Dans l'ATA/541/2012, cette problématique n'a pas été jugée dès lors que le contribuable avait fait appel à un avocat dans le but unique d'obtenir une réévaluation à la hausse de sa pension alimentaire, entraînant la déductibilité complète des honoraires d'avocat relatifs à cette procédure.

En l'occurrence, la contribuable a produit une facture du 7 décembre 2012 s'élevant à CHF 18'506.90, laquelle concernait l'activité déployée du 23 décembre 2011 au 7 décembre 2012 dans le cadre du « litige conjugal (procédure de mesures protectrices de l'union conjugale et autres) ». Celle-ci n'était toutefois pas accompagnée du détail des activités réalisées.

Conformément à la jurisprudence précitée, seuls les honoraires se rapportant directement et spécifiquement à la problématique de la fixation des contributions d'entretien peuvent faire l'objet d'une déduction. À titre préalable, il convient de relever que

- 12/13 - A/2750/2018 les activités déployées durant l'année 2011 ne peuvent, conformément au principe de l'étanchéité des exercices, faire l'objet d'une déduction durant l'exercice 2012. Pour le surplus, à teneur des pièces produites, il n'est pas possible pour la chambre de céans, en l'état, de distinguer les activités relatives à la fixation de la contribution d'entretien des autres tâches effectuées par le conseil de la contribuable dans le cadre de la procédure de mesures protectrices de l'union conjugale. Dès lors, le dossier sera retourné à l'AFC-GE afin qu'elle détermine quelles sont les prestations du mandataire de l'intimée directement en lien avec l'obtention des contributions d'entretien perçues durant l'année 2012, et qu'elle fixe le montant des déductions admises au titre de frais d'acquisition du revenu.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement du TAPI du 25 février 2019 sera annulé en tant qu'il admet la déduction totale de CHF 18'506.90 à titre d'honoraires d'avocat liés à l'acquisition d'une contribution d'entretien et confirmé pour le surplus. Le dossier sera renvoyé à l'autorité pour instruction et nouvelles décisions au sens des considérants. 12) Vu l'issue du litige un émolument – réduit – de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimée (art. 87 al. 1 LPA), qui succombe partiellement, et une indemnité de procédure réduite à CHF 1'500.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.