

# **GE\_GERICHTE ATA/1637/2019 vom 5. November 2019**

GE Cour de justice, 2019-11-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1637\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1637_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/1637/2019 del 5 novembre 2019

## **Regeste**

Résumé: 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 quelles sont les prestations de la mandataire de l'intimée directement en lien avec l'obtention des contributions d'entretien.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

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

À ce stade, le litige porte uniquement sur la question de savoir si c'est à bon droit que le TAPI a admis qu'un montant de CHF 42'749.55 puisse faire l'objet d'une déduction pour la période fiscale 2016 à titre d'honoraires d'avocat supportés par l'intimée, s'agissant de la taxation ordinaire du revenu provenant d'une pension alimentaire, en complément de l'imposition à la source déjà effectuée.

Les éléments liés à l'imposition à la source de l'intimée ne font dès lors plus l'objet du litige. Il en va de même de la prise en compte des honoraires des avocats français, ce point n'ayant pas fait l'objet d'un recours devant la chambre de céans. 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 loi fédérale sur l'impôt fédéral direct 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.

- 11/16 - A/3014/2018

Dans deux arrêts récents (ATA/1255/2019 du 13 août 2019 et ATA/1500/2019 du 8 octobre 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. 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/

- 12/16 - A/3014/2018 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) En l'espèce, 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 n'est pas contesté par les parties que durant l'année 2016, l'intimée a perçu la somme totale de CHF 87'600.- à titre de contributions d'entretien, montant que la recourante entend taxer par l'édition d'un bordereau d'impôts ordinaire 2016.

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 2017 ■, 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 les ATA/1255/2019 et ATA/1500/2019 précités, lesquels

- 13/16 - A/3014/2018 portaient sur des affaires présentant de fortes similitudes, la chambre administrative a admis la déduction des frais d'avocat engagés durant l'année litigieuse, dès lors que les contribuables avaient 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 2016 au titre de contribution d'entretien. Selon la jurisprudence et la doctrine précitées, le moment déterminant pour la déduction, respectivement la taxation des contributions d'entretien, est celui du versement effectif. Par analogie, 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, respectivement au maintien, de la pension alimentaire de CHF 87'600.- reçue par la recourante doivent être déduits durant l'année fiscale lors de laquelle ce montant a effectivement été perçu, soit en l'occurrence en 2016.

S'agissant de l'hypothèse soulevée par l'AFC-GE ■ épouse ou époux bénéficiaire d'une prestation en capital en lieu et place d'une contribution mensuelle ■, elle ne concerne pas le présent cas, de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'y attarder.

Enfin, le fait d'autoriser une ou 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'une ou 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, notamment lorsqu'une procédure en divorce est pendante comme en l'espèce.

- 14/16 - A/3014/2018

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 dix notes d'honoraires de son avocate suisse pour un montant total de CHF 42'749.55, lesquelles concernaient des « consultations juridiques » déployées entre le 15 février 2013 et le 11 octobre 2016 dans le cadre des procédures l'opposant à son époux en Suisse. Celles-ci ne sont toutefois pas accompagnées 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.

Il ressort des notes d'honoraires de l'avocate suisse ■ laquelle est intervenue dans le litige opposant l'intimée à son époux tant dans le cadre du prononcé de mesures protectrices de l'union conjugale que de leur divorce ■ qu'une partie des activités déployées ne concernait pas l'année fiscale litigieuse de sorte que, conformément au principe de l'étanchéité des exercices, la déduction de la totalité des notes d'honoraires produites ne saurait être admise durant l'exercice 2016. 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 éventuelles tâches effectuées par le conseil de la contribuable. Si l'intimée expose que ni la garde ni le partage des avoirs communs ne constituaient des points de discorde dans le cadre de la procédure de divorce, cela ne suffit pas pour pouvoir admettre que tous les frais encourus concernaient exclusivement les

contributions d'entretien. 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 2016, 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 42'749.55 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'AFC-GE 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 1'200.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 15/16 - A/3014/2018

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