

GE_GERICHTE ATA/360/2021 vom 23. März 2021

GE Cour de justice, 2021-03-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_360_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/360/2021 du 23 mars 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/360/2021 del 23 marzo 2021

Regeste

Résumé: Confirmation de la jurisprudence de la chambre administrative, sur le principe, de la possibilité de déduire les frais d'avocat supportés durant l'année litigieuse et directement liés à l'acquisition d'un revenu. Examen des différentes notes d'honoraires et de la « ventilation » des honoraires effectuée par le mandataire de la contribuable pour déterminer quels montants sont exclusivement en lien avec les contributions d'entretien.

Erwägungen

E. 12

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

En premier lieu, il convient de délimiter l'objet du litige.

a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. À contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

- 13/28 - A/2973/2019

La juridiction administrative chargée de statuer est liée par les conclusions des parties. Elle n'est en revanche pas liée par les motifs que les parties invoquent (art. 69 al. LPA).

b. 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/242/2020 du 3 mars 2020 consid. 2a). N'est donc pas nouveau un chef de conclusions n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité auparavant ou ne demandant pas autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

c. Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Toutefois, la *reformatio in pejus*, comme la *reformatio in melius*, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 13c ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2ème éd.,

2015, p. 610-611). 3)

Le litige porte sur la déductibilité, dans le cadre de la taxation fiscale 2017, des frais d'avocat engagés par la contribuable en vue d'obtenir des contributions d'entretien pour elle et ses enfants de la part de son ex-époux.

Si la contribuable a d'abord sollicité, dans le cadre de sa déclaration fiscale 2017, une déduction de CHF 320'908.- pour frais d'avocats, elle a réduit le montant de la déduction sollicitée à CHF 275'492.47 lors de la procédure devant le TAPI, puis l'a fixé à CHF 270'492.47 devant la chambre de céans. Si l'AFC-CH considère qu'aucune déduction ne saurait être admise, l'AFC-GE conclut quant à elle à la confirmation du jugement querellé, à savoir l'admission d'une déduction pour frais d'avocats arrêtée à CHF 24'932.-.

Se pose la question de savoir si les conclusions de l'AFC-CH qui tendent implicitement à l'annulation de la déduction de CHF 24'932.- sont recevables. Il n'est pas contesté que l'AFC-GE représentait l'AFC-CH, que cela soit dans le cadre de la procédure de taxation ou lors de la procédure de première instance. Or, devant le TAPI, tant l'AFC-GE que la contribuable n'ont pas remis en cause l'admission d'un montant de CHF 24'932.- au titre de déduction pour frais d'avocat, déjà admis par l'AFC-GE dans le cadre de la décision sur réclamation. Il

- 14/28 - A/2973/2019 est dès lors douteux que ce montant, qui n'apparaissait plus faire l'objet du litige devant le TAPI déjà, puisse être remis en cause devant la chambre de céans, et ce même sous l'angle d'une reformatio in pejus.

Cette question souffrira toutefois de demeurer indécise, compte tenu de ce qui suit. 4)

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 ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b), soit en l'occurrence les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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 2017. 5)

Dans un premier grief, l'AFC-CH remet en cause le principe même de la possibilité d'admettre la déduction des frais d'avocat supportés dans le cadre d'une procédure permettant à un ou une contribuable d'obtenir une contribution d'entretien de la part de son ex-épouse ou de son ex-époux, pour lui-même et/ou les enfants du couple. 6) 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. 34 let. a LIFD exclut la possibilité de déduire les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle.

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. Enfin, l'art. 24 let. e LIFD 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.

- 15/28 - A/2973/2019

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, il découle des dispositions précitées que, aussi longtemps que la famille du contribuable forme une unité économique, le montant de la contribution de ses membres au revenu global n'est en principe pas fiscalement pertinent. En dehors de l'hypothèse visée par l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, les frais servant à l'entretien du contribuable et de sa famille, alors qu'ils vivent en communauté, ne sont pas déductibles. En revanche, une fois la famille séparée, la pension alimentaire obtenue par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait, ainsi que les contributions d'entretien versées pour les enfants sur lesquels il exerce l'autorité parentale, sont imposables dans son chapitre fiscal (art. 23 let. f LIFD), tandis que ces mêmes montants peuvent être déduits par le contribuable qui les verse (art. 33 al. 1 let. c LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2016 précité consid. 5.2.1). Il s'agit là du principe dit de correspondance ou de congruence.

Par ailleurs, les contributions d'entretien versées sous forme de capital ne sont pas déductibles, pas plus du reste qu'elles ne sont imposées (sur le revenu) chez le bénéficiaire (ATF 125 II 183 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_567/2016 du 10 août 2017 consid. 5.2 ; commentaire LIFD ad. art. 25 LIFD n° 17). Il en va de même des prestations obtenues lors de la liquidation du régime matrimonial, lesquelles sont expressément exonérées de l'impôt selon les art. 24 let. a LIFD, 7 al. 4 let. c LHID et 27 let. d LIPP, et des rentes octroyées à un enfant majeur, qui ne sont ni déductibles du revenu imposable du parent qui les verse, ni imposables auprès du bénéficiaire (art. 24 let. e, 34 let. a et 33 al. 1 let. c a contrario ; ATF 133 II 305 consid. 9.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 5A_298/2015 du 30 septembre 2015 consid. 2.1.1).

Bien qu'en principe les déductions admises par la loi fassent l'objet d'une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue vu leur caractère d'exception (ATA/945/2020 du 22 septembre 2020 consid. 4e ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014 consid. 14b), le Tribunal fédéral ne s'est jamais montré extrêmement restrictif en matière de déduction des contributions d'entretien, admettant notamment à ce titre les contributions dites indirectes, c'est-à-dire payées en nature, par exemple sous forme d'écolage ou de paiement total ou partiel du loyer ou de primes d'assurance du crédientier (arrêts du Tribunal fédéral 2C_502/2015 du 29 février 2016 consid. 4.2 ; 2C_1008/2013 du 6 juin 2014 consid. 2.3.2 ; ATA/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5c).

c. 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 13 février 2015 consid. 5.1 ; 2A_541/2003 du 24 août 2004 consid. 6.1).

- 16/28 - A/2973/2019

d. Le système de déduction et d'imposition des contributions d'entretien est identique en matière d'IFD et en matière d'ICC (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.
7)

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 ; il n'est pas nécessaire que le contribuable n'ait pas acquis le revenu sans la dépense querellée ou qu'il existe un devoir juridique à faire cette dépense (ATF 142 II 293 in RDAF 2017 II p. 417 ; RDAF 1994 p. 85 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 194). Constituent ainsi des frais d'acquisition du revenu, selon le Tribunal fédéral, les dépenses qui ont été essentiellement causées, respectivement engagées par la réalisation du revenu et dont on ne peut exiger du contribuable qu'il l'évite (arrêt du Tribunal fédéral 2C_745/2017 du 21 septembre 2017, in RDAF 2018 II 149, p. 151).

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).

- 17/28 - A/2973/2019

Le Tribunal fédéral considère encore que, sur la base de la clause générale de déduction organique prévue à l'art. 25 LIFD, les frais d'acquisition du revenu peuvent également être déduits pour les revenus pour lesquels une déduction n'est pas expressément prévue aux art. 26 et suivants LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_681/2008 et 2C_682/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.3 et les références citées). 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

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 2008 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).

Dans trois arrêts subséquents récents (ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019, ATA/1500/2019 du 8 octobre 2019 ; ATA/1255/2019 du 13 août 2019), la chambre administrative a confirmé sa jurisprudence, relevant 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) 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 ;

- 18/28 - A/2973/2019 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).

b. Ces principes sont toutefois atténués en matière de pension alimentaire, dans la mesure où la jurisprudence retient 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).

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).

c. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la provision représente un paiement anticipé conditionnel qui éteint par compensation la créance en honoraires et débours dès qu'elle est exigible (ATF 126 II 249 consid. 4b). Sur le plan comptable, elle doit être inscrite dans un compte spécial dédié aux provisions, et ce n'est qu'une fois la note de frais et d'honoraires établie que l'avocat peut débiter ce compte en sa faveur. L'exigibilité de la créance d'honoraires d'avocats naît au moment où le travail promis a été effectué. Il faut en conclure que les honoraires ne sont en principe exigibles qu'à la fin du mandat. Toutefois, particulièrement dans les mandats de durée, lors de facturations intermédiaires, l'exigibilité du montant intermédiaire naît au moment de sa facturation (Benoît CHAPPUIS, La profession d'avocat, Tome 2, 2ème éd., 2017, p. 76 s. et les références citées).

d. Dans deux arrêts précités, portant sur des problématiques similaires, la chambre de céans a considéré que, conformément au principe d'étanchéité des exercices, ne pouvaient faire l'objet d'une déduction durant l'année fiscale litigieuse les activités qui ne concernaient pas ladite année (ATA/1637/2019 précité consid. 11 ; ATA/1255/2019 précité consid. 11).

- 19/28 - A/2973/2019 10) a. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

b. Par ailleurs, en droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (ATA/1223/2020 précité consid. 3 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4b et les références citées). 11) 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). 12) Valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi, exprimé aux art. 9 et 5 al. 3 Cst. exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré et elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 138 I 49 consid. 8.3 ; 129 I 161 consid. 4 ; 129 II 361 consid. 7.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C_18/2015 du 22 mai 2015 consid. 3). L'interdiction des comportements contradictoires ne concerne que la même autorité, agissant à l'égard des mêmes justiciables, dans la même affaire ou à l'occasion de faits identiques (ATF 111 V 81). Il n'est pas interdit, même dans cette situation, à

- 20/28 - A/2973/2019 l'autorité de changer sa pratique pour des motifs pertinents. Elle y est même tenue si le droit a changé : mais elle ne peut le faire rétroactivement, ni même sans informer les personnes intéressées de son intention, lorsque l'effet en est la perte d'un droit ou l'irrecevabilité d'un moyen de droit (ATF 133 V 96 consid. 2.1.3.2 ; Pierre MOOR/Alexandre FLÜCKIGER/Vincent MARTENET, Droit administratif, Vol. 1, Les fondements, 3ème éd., 2012, p. 930).

Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (ATF 131 II 627 consid. 6.1 ; 118 Ib 312 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1120/2015 du 26 avril 2017 consid. 6.3.2 ; ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 5b). 13) En l'espèce, la chambre de céans n'entend pas revenir sur sa jurisprudence selon laquelle les frais d'avocat engagés par une ou un contribuable pour obtenir le versement d'une contribution d'entretien à titre personnel et/ou pour ses enfants par son ex-conjointe ou son ex-conjoint sont en relation directe avec le revenu obtenu et peuvent, sur le principe, faire l'objet, à certaines conditions, d'une déduction.

Il n'est pas contesté par les parties que durant l'année 2017, la contribuable a perçu la somme totale de CHF 223'736.- à titre de contributions d'entretien, montant qui a été intégralement taxé par les autorités fiscales dans les bordereaux d'impôts 2017. Il ressort du dossier que ces contributions d'entretien tirent leur origine du jugement du TPI du 9 février 2016, confirmé par l'arrêt de la chambre civile du 13 juillet 2016.

Comme le relève l'AFC-CH, ne sont pas déductibles les frais d'avocat en lien avec les prestations obtenues lors de la liquidation du régime matrimonial ou les contributions d'entretien sous forme de capital, dès lors que ces prestations sont exonérées des impôts directs et qu'il n'existe dès lors pas de lien direct avec un revenu imposable. Néanmoins, les revenus perçus par la contribuable durant l'année 2017 ne relèvent d'aucune de ces deux catégories, de sorte que cette considération n'est pas pertinente en l'espèce.

Par ailleurs, la position de l'AFC-CH, selon laquelle aucune déduction ne pourrait 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, n'emporte pas conviction. D'une part, comme susmentionné, le Tribunal fédéral a confirmé que les frais d'acquisition du revenu peuvent également être déduits, sur la base de la clause générale de déduction organique prévue à l'art. 25 LIFD, pour les revenus pour lesquels une déduction n'est pas

expressément prévue aux art. 26 et suivants LIFD. D'autre part, s'il est vrai que les déductions admises par la loi doivent faire l'objet d'une interprétation

- 21/28 - A/2973/2019 restrictive du point de vue de leur nature et de leur étendue vu leur caractère d'exception, cela n'implique pas que toute déduction doive être automatiquement refusée, sans autre examen. Ainsi, dès lors que le législateur a expressément voulu imposer la perception de contributions d'entretien à titre de revenu, les frais d'acquisition dudit revenu doivent pouvoir être déduits ■ si les conditions susmentionnées sont remplies ■, comme c'est le cas pour tout autre type de revenu. Les raisons ayant commandé la mise en place d'un système spécifique d'imposition des contributions d'entretien sont en particulier sans incidence sur le constat qui précède.

L'AFC-CH considère encore que l'acceptation de la prise en compte des frais d'avocat engagés en lien avec la fixation des contributions d'entretien relève 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. Or, cette dernière disposition traite des frais et dépenses non déductibles, parmi lesquels sont cités les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle. Or, les déductions litigieuses ne sont pas en lien avec les frais d'entretien de la contribuable et de sa famille, mais précisément en lien avec les contributions perçues, puis taxées par les autorités fiscales.

Enfin, s'il est vrai que l'établissement de la proportion des honoraires d'avocat qui concerne exclusivement la problématique des contributions d'entretien, dans le cadre d'une procédure de séparation ou de divorce, peut s'avérer particulièrement ardu, on ne saurait en déduire l'exclusion totale sans autre examen desdits frais.

En définitif, la chambre de céans considère que le point principal n'est pas de savoir en vertu de quelle obligation légale la contribution d'entretien est versée, mais bien d'examiner si des frais ont été engagés par le contribuable directement en lien avec l'acquisition d'un revenu imposable. Dès lors, la déduction d'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. 14) 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 est précisément le cas en l'espèce.

En l'occurrence, les frais d'avocat dont la contribuable sollicite la déduction peuvent être répartis et seront examinés sous quatre points différents, à savoir les honoraires liés à la procédure de séquestre, les honoraires liés à la procédure intentées en Italie, ceux relatifs à la procédure devant les juridictions espagnoles

- 22/28 - A/2973/2019 ainsi que les honoraires de l'étude E_____ liés aux procédures de séparation intentées en Suisse.

À titre préalable, il sied de rappeler qu'il ressort de la jurisprudence de la chambre de céans que les déductions pour des frais d'avocats sont admises dans l'année de réalisation du revenu correspondant. Les activités d'avocat déployées durant une année ne peuvent, conformément au principe de l'étanchéité des exercices, faire l'objet d'une déduction que

durant ce même exercice. La chambre de céans considère ainsi que le TAPI a, à juste titre et conformément à la jurisprudence précitée, exclu les déductions sollicitées par la recourante en lien avec les notes d'honoraires des 13 avril, 10 mai, 21 juin, 7 juillet, 8 novembre et 6 décembre 2016, dès lors qu'elles sont datées de 2016 et concernent des activités déployées durant cette même année. Il doit en aller de même de la note d'honoraires du 11 janvier 2017, dès lors qu'elle concerne exclusivement l'activité déployée du 1er au 27 décembre 2016.

S'il est vrai que l'AFC-GE a, dans un premier temps, admis la déduction de certaines d'entre elles dans les décisions sur réclamation du 17 juillet 2019, elle a ensuite sollicité une reformatio in pejus devant le TAPI.

La contribuable allègue ne pas avoir demandé les déductions relatives auxdites notes dans sa déclaration fiscale 2016 car elle pensait de bonne foi, se fondant sur la pratique établie et communiquée de l'AFC-GE consistant à attendre l'entrée en force de la décision civile pour prendre en compte des déductions, pouvoir demander lesdites déductions en 2017. Elle se réfère également à une décision sur réclamation du 29 juin 2017 relative à sa taxation 2015, dans laquelle l'AFC-GE lui avait indiqué que certains frais seraient déductibles en 2016. Elle ne pouvait par ailleurs plus les faire valoir dans sa taxation 2016, un revirement de jurisprudence n'étant pas un motif de révision pour une taxation entrée en force. À suivre la contribuable, le principe de la bonne foi empêcherait systématiquement de modifier des éléments relevant de la taxation précédemment admis par les autorités fiscales. Or, cette possibilité est précisément prévue par la loi, laquelle permet la reformatio in pejus des taxations, et ce à tout stade de la procédure. Par ailleurs, l'application de l'ancienne pratique consistant à admettre la déduction des frais d'avocat l'année de l'entrée en force de la décision civile conduirait de toute manière à considérer que les notes d'honoraires précitées devraient être prises en compte en 2016, date de la décision confirmant le montant des contributions d'entretien (arrêt de la chambre civile du 13 juillet 2016). De plus, la décision sur réclamation du 29 juin 2017 se référerait précisément à une déduction durant l'année 2016 et non 2017. Enfin, il ne ressort pas du dossier que l'AFC-GE aurait fourni une quelconque assurance à la contribuable sur le fait que toutes ses notes d'honoraires de l'année 2016 pourraient être déduites dans le cadre de sa taxation 2017.

- 23/28 - A/2973/2019

a. La contribuable demande la prise en compte d'une déduction en lien avec les honoraires de CHF 5'400.- qu'elle a versés à Me F_____ le 25 mai 2016, selon ses explications dans le cadre de la procédure de séquestre qu'elle a intentée contre son ex-époux en 2017, et ce à hauteur de CHF 400.- (CHF 5'400.- facturés moins la somme de CHF 5'000.- reçue à titre d'indemnités de procédure), ainsi qu'une partie des honoraires facturés par l'étude E_____ pour le « suivi » de cette même procédure, à hauteur de CHF 14'787.45, selon les notes d'honoraires des 21 juin, 7 juillet, 8 novembre 2016, 11 janvier, 5 avril, 8 mai et 13 juin 2017.

Il ressort du dossier que la procédure de séquestre visait effectivement à obtenir le paiement de contributions d'entretien dues à la contribuable par son ex-époux, de sorte que les frais d'avocats y relatifs peuvent, sur le principe, faire l'objet d'une déduction. Cela étant, la seule pièce produite par la contribuable concernant les honoraires de Me F_____ est un relevé de compte pour la période du 1er janvier 2001 au 31 mai 2017, dont la première ligne fait état du versement de CHF 5'400.- précité, avec pour seule référence « G_____ ». Or,

il n'est, d'une part, pas possible d'établir si ce versement est effectivement en lien avec la procédure de séquestre et les revenus perçus par la contribuable en 2017. D'autre part, il apparaît que ces frais n'ont pas été facturés durant l'année fiscale 2017 et ne peuvent donc, en vertu du principe de périodicité, faire l'objet d'une déduction durant l'exercice litigieux. Ce dernier raisonnement s'applique également aux factures de l'étude E_____ des 21 juin, 7 juillet, 8 novembre 2016, dont le refus de la déduction sera également confirmé. En ce qui concerne les notes d'honoraires de l'étude précitée des 11 janvier, 5 avril, 8 mai et 13 juin 2017, lesquelles représentent selon la répartition effectuée par celle-ci un total de CHF 6'539.31 en lien avec la procédure de séquestre, l'AFC-GE a admis « à bien plaisir » une déduction à hauteur de CHF 2'700.-. Celle du 11 janvier 2017 concerne en réalité uniquement l'activité déployée par l'étude en 2016, de sorte qu'elle ne saurait être admise. En revanche, l'étude E_____ a évalué, dans son courrier du 5 avril 2019, que les activités en lien avec la procédure de séquestre représentaient respectivement 15 %, 12 % et 4 % des notes d'honoraires des 5 avril, 8 mai et 13 juin 2017. L'examen desdites notes, lesquelles contiennent la date et la description des activités réalisées, permet effectivement de constater que l'activité de suivi de la procédure de séquestre n'a représenté qu'une petite partie des activités de l'étude. Le ratio entre le nombre de tâches mentionnées dans lesdites notes de frais et celles pouvant clairement être identifiées comme relevant du suivi de cette procédure permet de considérer que la répartition effectuée par l'étude E_____ pour ce poste est exacte. Dès lors, les montants de CHF 2'891.63, CHF 1'613.51 et CHF 706.50, soit un total de CHF 5'211.64 seront admis en déduction.

b. La chambre de céans considère que les frais d'avocats liés à la procédure espagnole ne sauraient être admis à titre de frais d'acquisition du revenu, dès lors qu'ils ne sont pas dans un rapport de causalité direct et immédiat avec les revenus

- 24/28 - A/2973/2019 obtenus par la contribuable en 2017. En effet, dès lors que le tribunal espagnol s'est déclaré incompétent et n'a pas traité le dossier au fond, il ne saurait être considéré que les frais engagés ont permis l'obtention ou le maintien des contributions d'entretien. Le fait que l'ex-mari de la contribuable ait sollicité, dans le cadre de cette procédure, la suppression desdites contributions n'y change rien. Ainsi, la déduction de la note d'honoraires de l'avocate espagnole, datée de décembre 2016, et les frais de « suivi » facturés par l'étude E_____ dans le cadre de cette procédure ■ soit une partie des notes d'honoraires des 8 novembre et 6 décembre 2016, et des 11 janvier, 7 mars, 5 avril, 8 mai, 13 juin, 11 juillet, 12 septembre et 9 octobre 2017 ■, représentant un total de CHF 21'980.28 selon le courrier du 5 avril 2019 de l'étude précitée, seront refusés. Pour le surplus, il sera encore relevé qu'une partie des notes précitées datent de l'année 2016 et n'auraient de toute manière pas pu être prise en compte, en vertu des explications rappelées ci-avant.

c. La même conclusion s'impose concernant les frais d'avocat relatifs à la procédure de divorce que la contribuable a introduite en Italie le 30 mars 2017. La contribuable affirme que les notes d'honoraires des avocates italiennes ou des traducteurs, toutes datées de 2017 et qui représentent un montant total de CHF 66'113.26, sont exclusivement en lien avec les contributions d'entretien et donc déductibles. Or, lesdites notes ne comportent, comme relevé par le TAPI, aucun détail des activités qu'elles concernent, de sorte que rien ne permet de déterminer si et dans quelle mesure ces frais ont contribué au maintien de la contribution d'entretien de la contribuable durant l'année 2017. Ces procédures ne portaient pas uniquement sur cette question spécifique, mais à tout le moins également sur le principe

même du divorce et sur le sort des enfants, ce que reconnaît explicitement l'étude E_____ dans son courrier du 5 avril 2019, même si celle-ci allègue que les autorités italiennes se sont assez rapidement déclarées incompétentes pour cette dernière question. Pour le surplus, il sera relevé que la contribuable a précisé dans son recours que cette procédure visait notamment le versement d'une prestation en capital visant à liquider les rapports matrimoniaux. Or, comme cela ressort des dispositions légales et de la jurisprudence précitées, une prestation obtenue en liquidation du régime matrimonial étant exonérée de l'impôt direct, les frais d'avocat y relatifs ne peuvent de tout façon pas être considérés comme des frais d'acquisition d'un revenu imposable. Ainsi, les factures d'honoraires des avocates italiennes ne sauraient être admises en déduction du revenu de la contribuable durant l'année 2017.

d. La contribuable sollicite enfin la déduction des frais d'avocat de l'étude E_____ à hauteur de CHF 167'211.48, en lien avec seize notes d'honoraires datées entre le 13 avril 2016 et le 12 décembre 2017, selon la répartition des frais faite par ladite étude dans son courrier du 5 avril 2019.

- 25/28 - A/2973/2019

Comme relevé précédemment, les notes d'honoraires des 13 avril, 10 mai, 21 juin, 7 juillet, 8 novembre et 6 décembre 2016, ainsi que celle du 11 janvier 2017 ne sauraient être admises dès lors qu'elles se rapportent à l'activité déployée par cette étude durant l'année 2016.

La chambre de céans relève que, conformément à la demande qui lui a été faite par l'AFC-CH, la contribuable a transmis, par courrier du 15 avril 2019, la répartition de ses honoraires d'avocat selon cinq postes ■ la garde des enfants, le droit de visite, les contribution d'entretien, la requête en séquestre et la contestation de la compétence des tribunaux espagnols ■ laquelle a été effectuée par son mandataire civil étant intervenu dans lesdites procédures, soit directement, soit pour une activité de « suivi ». Ladite étude a également remis des notes d'honoraires et son « time-sheet », pour ses activités pour le compte de la contribuable, mentionnant les dates et les différentes activités réalisées. Enfin, l'étude a indiqué pour chaque note le pourcentage de celles-ci attribué aux activités relevant de la contribution et le montant de la note devant ainsi être alloué à ce poste. En revanche, les activités relatives à la procédure italienne n'ont pas fait l'objet d'une répartition séparée et sont incluses dans celles relatives aux contributions d'entretien. S'il ne peut être reproché à la recourante cette absence de distinction, l'AFC-GE ne l'ayant pas sollicitée, il convient de relever que la chambre de céans ne saurait admettre les honoraires liés à cette procédure pour les raisons susmentionnées.

Le mandataire civil de la contribuable a indiqué que la note d'honoraires du 7 mars 2017 concernait à 95 % les contributions d'entretien, dès lors qu'elle portait essentiellement les négociations menées à Genève et les modalités d'exécution d'un éventuel accord patrimonial entre les parties. Toutefois, cette description très générale, tout comme l'examen du « time-sheet » relatif à cette facture ne permettent pas de déterminer quelle proportion de celle-ci serait directement en lien avec l'acquisition d'un revenu par la contribuable. S'agissant de la note d'honoraires du 5 avril 2017, elle ne saurait non plus être admise à hauteur de 60 % comme réclamé, dès lors qu'outre le suivi de la procédure espagnole, de la procédure de séquestre et des questions de droit de visite, elle concerne, selon le mandataire civil, les démarches en vue de démarrer une procédure en Italie, dont il

a été indiqué précédemment qu'aucune déduction en lien avec celle-ci ne saurait être admise. Il a par ailleurs indiqué que celle du 8 mai 2017 concernait le suivi des procédures genevoise, italienne, et espagnole, ainsi que la procédure de séquestre et le droit de visite, soit à hauteur de 56 % les contributions d'entretien. À nouveau, il n'est pas possible de déterminer précisément si, et dans l'affirmative dans quelle proportion la facture concernerait directement et exclusivement une procédure genevoise liée à l'acquisition d'un revenu.

- 26/28 - A/2973/2019

La chambre de céans considère par ailleurs que le TAPI a confirmé à raison la prise en compte des notes d'honoraires des 13 juin, 11 juillet, 12 septembre et 9 octobre 2017 pour la part se rapportant directement et spécifiquement à la problématique de la fixation des contributions d'entretien en cause, soit à concurrence de CHF 22'231,54 selon la répartition du mandataire. Il ressort des explications du mandataire civil de la contribuable que ces quatre notes d'honoraires étaient principalement en lien avec une procédure devant le TPI. Comme le relève à juste titre l'AFC-CH, ladite procédure formée par l'ex-époux de la contribuable le 12 mai 2017 visait, outre la question des contributions d'entretien, le droit de garde et le droit de visite sur les enfants du couple. Or, ces considérations étrangères aux contributions d'entretien ont précisément été prises en compte dans la « ventilation » des honoraires effectuée par le mandataire civil. Il en va de même s'agissant des honoraires liés à la procédure devant le Tribunal de protection de l'adulte et de l'enfant (ci-après : TPAE) relative au droit de visite, à la procédure de séquestre et à la procédure espagnole dont il est également question dans ces notes d'honoraires.

S'agissant enfin des notes des 10 novembre et 12 décembre 2017, le mandataire a indiqué qu'elles concernaient la procédure italienne et le droit de visite pour la première et la procédure italienne uniquement concernant la deuxième. Dès lors qu'il doit être considéré que les frais d'avocat relatifs à la procédure devant les juridictions italiennes ne peuvent être considérés comme des frais d'acquisition d'un revenu imposable ■ pour les motifs cités ci-avant ■, et qu'il n'est pas contesté que la question du droit de visite ne peut aboutir à l'acquisition d'un revenu, ces notes d'honoraires ne sauraient être admises en déduction.

e. Les notes d'honoraires précitées seront donc admises à hauteur de CHF 27'443.18 (CHF 5'211.64 + CHF 22'231.54).

Compte tenu de ce qui précède, le recours de la contribuable sera partiellement admis, tandis que celui de l'AFC-CH sera rejeté en tant qu'il est recevable. Le jugement du TAPI du 4 mai 2020 sera modifié en ce sens que la déduction totale admise à titre d'honoraires d'avocats liés à l'acquisition d'une contribution d'entretien sera portée à CHF 27'443.18, et confirmé pour le surplus. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux de taxation dans le sens des considérants. 15) Vu l'issue du litige, un émolument ■ légèrement réduit ■ de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la contribuable, qui succombe en large partie (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 300.- sera allouée à la contribuable, à la charge de la Confédération (art. 87 al. 2 LPA).

- 27/28 - A/2973/2019