

GE_GERICHTE JTAPI/338/2020 vom 9. Februar 2016

GE Cour de justice, 2016-02-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_338_2020

FR: GE_GERICHTE JTAPI/338/2020 du 9 février 2016

IT: GE_GERICHTE JTAPI/338/2020 del 9 febbraio 2016

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE (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 LPFisc ; art. 140 LIFD).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable sous l'angle des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Aux termes des art. 25 LIFD et 28 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), le revenu imposable net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD, respectivement 29 à 37 LIPP. Les deux premières dispositions envisagent les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu) et les déductions générales (cf. Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Danielle AUBRY GIRARDIN [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_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1 ; 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 ; arrêt

- 11/16 - A/2973/2019 du Tribunal fédéral 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1). 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 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 167). S'agissant des déductions autorisées par la loi, leur caractère d'exception à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive de leur nature et de leur étendue (ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 3f ; ATA/858/2018 du 21 août 2018 ; ATA/958/2014 du 2 décembre 2014). Les exonérations, exemptions, restitutions ou les déductions ont un caractère exceptionnel et doivent être expressément prévues par des dispositions appelant une interprétation restrictive des normes applicables (ATA/276/2006 du 16 mai 2006 consid. 5c ; ATA/510/2004 du 8 juin 2004 ; ATA/627/1999 du 26 octobre 1999). Le principe de la

légalité ne permet donc pas d'introduire des déductions fiscales qui ne sont pas prévues par la loi (cf. ATA/1728/2019 du 26 novembre 2019 consid. 4).

E. 4

Des frais d'avocat peuvent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1 ; 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_415/2015 du 31 mars 2016 consid. 4). Le caractère déductible de tels frais ne dépend pas du point de savoir si le contribuable peut obtenir gain de cause sur l'ensemble de ses conclusions, mais il faut néanmoins que la démarche engagée ne soit pas manifestement dénuée de chances de succès (arrêt du Tribunal fédéral 2C_690/2016 du 2 février 2017 consid. 2.2). 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. 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. Ainsi, 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 (ATA/1255/2019 du 13 août 2019 consid. 6).

E. 5

À l'instar du revenu imposable et conformément aux principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, qui s'appliquent de manière générale aux cantons (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1), les déductions ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 ; 2C_627/2014, 2C_628/2014 du 8 janvier 2015 consid. 6.1 ; 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3 ; 2C_567/2012 du

- 12/16 - A/2973/2019 15 mars 2013 consid. 6.2 ; 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 3.1). En application de ces principes, 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. Chaque dépense ou recette doit être attribuée à l'exercice durant lequel est née l'obligation ou la prétention juridique (ATA/534/2018 du 29 mai 2018 consid. 7a ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/268/2011 du 3 mai 2011). De façon générale, 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 (cf. Yves NOËL, op.cit., n. 15 ad art. 25 LIFD). En particulier, 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 durant l'exercice suivant (cf. ATA/1255/2019 du 13 août 2019 consid. 6 et 11).

E. 6

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (cf. not. ATF 140 II 248 consid. 3.5). Par ailleurs, en procédure administrative, tant fédérale que cantonale, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (art. 20 al. 1 2ème phr. de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 [LPA - E 5 10] cum art. 2 al. 2 LPFisc ; ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/978/2019 du 4 juin 2019 consid. 4b et les arrêts cités).

E. 7

Dans la procédure de recours, le tribunal a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation (art. 142 al. 4 LIFD ; art. 50 al. 2

- 13/16 - A/2973/2019 LPFisc). Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 143 al. 1 LIFD ; art. 51 al. 1 LPFisc). 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, les art. 143 al. 1 LIFD et 51 al. 1 LPFisc permettent au tribunal 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 (cf. ATA/1454/2017 du 31 octobre 2017 consid. 3b et les références citées).

E. 8

En l'espèce, en 2017, la recourante a perçu un revenu de CHF 223'736.- au titre de contribution d'entretien. En vertu du principe de la périodicité, seuls les frais qui ont effectivement contribué au maintien de ce revenu peuvent être déduits, ce qu'il appartenait à la recourante de démontrer. La note d'honoraires de son avocate espagnole datée du mois de décembre 2016 relative à la procédure de divorce que son ex-époux a initiée le 22 juillet 2016 en Espagne doit dès lors être écartée, dans la mesure où elle ne fait état d'aucune activité en lien avec la contribution d'entretien en question. Il en va de même de toutes les factures des avocats italiens relatives à la procédure de divorce que la recourante a intentée en Italie le 30 mars 2017. Si ces notes sont datées de 2017, elles ne comportent aucun détail des activités qu'elles concernent, n'indiquant que le total de la somme due, de sorte que rien ne permet de déterminer si et dans quelle mesure ces frais ont contribué au maintien de cette contribution d'entretien. La recourante ne saurait simplement se limiter à alléguer, sans l'établir concrètement, que l'entier des frais relatifs à ces deux procédures a concerné sa pension alimentaire, alors que, de toute évidence, ces procédures ne portaient pas uniquement sur cette question spécifique. Pour les mêmes motifs, les frais liés à des activités « de suivi et de coordination » que l'étude D_____ auraient déployées dans le

cadre de ces deux procédures ne peuvent être admis, d'autant que leur montant exact n'est pas non plus établi. Par ailleurs, les autres factures que l'étude D_____ a émises en 2016 doivent être écartées, dès lors qu'elles n'indiquent pas que les activités déployées au cours de cette année ont été en lien direct avec les contributions d'entretien que la recourante a perçues en 2017. S'agissant des frais de Me E_____ (CHF 5'400), c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé leur déduction, dès lors qu'au terme de la procédure de séquestre, la recourante s'est vue allouer une indemnité de CHF 5'000.- à titre de dépens et qu'il apparaît que le solde (CHF 400.-) n'a pas été versé en 2017, mais en 2016.

- 14/16 - A/2973/2019 Compte tenu de ce qui précède, les déductions sollicitées par la recourante en lien avec les notes de frais de l'étude D_____ des 13 avril (CHF 17'883.-) et 10 mai (CHF 11'704,10) 2016 et du montant de CHF 400.- facturé par Me E_____ en 2016 ne pouvaient être admises. Il y a donc lieu de modifier les taxations de la recourante en sa défaveur, ce que les art. 143 al. 1 LIFD 51 al. 1 LPFisc autorisent, étant rappelé que la recourante a été dûment invitée à se déterminer sur ce point. S'agissant des notes d'honoraires que l'étude D_____ a émises en 2017, force est de constater que si elles mentionnent bien le détail des activités réalisées, elles n'indiquent pas le coût de chacune d'entre elles, se limitant à faire figurer les totaux des sommes dues. Or, au vu de 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, ce que ces notes ne permettent pas de déterminer. En effet, il n'est pas possible d'y distinguer précisément le coût des activités relatives aux contributions d'entretien de celui des autres tâches accomplies par le conseil de la recourante. La répartition effectuée de manière forfaitaire par l'étude précitée, de surcroît seulement en avril 2019, est clairement insuffisante, étant rappelé que le caractère d'exception des déductions à l'impôt doit entraîner une interprétation restrictive tant de la nature que de l'étendue de celles-ci. Comme l'a retenu l'autorité intimée, seules les activités que l'étude D_____ a entreprises en lien avec la requête que l'ex-époux de la recourante a déposée auprès du TPI le 12 mai 2017 - soit celles mentionnées dans les notes des 13 juin,

E. 11

juillet, 12 septembre et 9 octobre 2017 - peuvent être prises en compte, puisque cette requête tendait effectivement à la suppression de la pension alimentaire. 9. Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté. Cela étant, afin qu'il soit procédé à la réformation des taxations litigieuses, de façon à tenir compte des éléments mis en évidence ci-dessus, les décisions querellées et les bordereaux y relatifs seront annulés. N'étant matériellement pas en mesure de le faire lui-même, le tribunal invitera l'AFC-GE à établir de nouveaux bordereaux de taxation en tenant compte d'une déduction pour des frais d'avocats arrêtée à CHF 24'932.- seulement. 10. Vu cette issue, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03). Cette dernière n'a pas droit à une indemnité de procédure (cf. art. 87 al. 2 LPA a contrario cum art. 2 al. 2 LPFisc).

- 15/16 - A/2973/2019