

# VD\_OMNI FI.2021.0070 vom 18. Februar 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-02-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0070](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0070)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0070 du 18 février 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0070 del 18 febbraio 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, refusant d'admettre en déduction du revenu imposable du recourant, les frais consentis dans le cadre d'une procédure matrimoniale, portant notamment sur le versement de contributions d'entretien en faveur de son épouse et de leur enfant mineur. Question de la déductibilité de tels frais laissée indécise, le recourant n'étant pas parvenu à établir que lesdits frais étaient nécessaires au maintien de son revenu, la note d'honoraire produite ne permettant pas de retracer la part de l'activité de l'avocate qui peut être attribuée au versement de la pension alimentaire à son épouse et à leur fils mineur dans le cadre de la procédure de divorce. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'occurrence, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct (IFD) que de l'impôt cantonal et communal (ICC), le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). Lorsque, comme en l'espèce, la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt CDAP FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 2 et les références).

### E. 3

Le recourant ayant renoncé à contester la décision attaquée dans la mesure où elle porte sur la période fiscale 2019, seule reste litigieuse la question de la déduction des frais d'avocat pour la période fiscale 2018. a) L'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques ( art. 16 al. 1 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; 19 al. 1 LI ). Par exception au principe de l'exonération prévue par l' art. 24 let. e LIFD pour les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille (cf. également art. 7 al. 4 let. g LHID et 28 al. 1 let. f LI en ce qui concerne l'ICC), sont imposables les contributions d'entretien qu'obtient le conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait pour lui-même, ainsi que pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale (art. 23 let. f LIFD; art. 7 al. 1 et 4 let. g a contrario LHID; art. 27 let. f LI; arrêt TF 2C\_567/2016 du 10 août 2017 consid. 5.1, in RF 72/2017 p. 900, RDAF 2017 II 618). L'introduction de cette exception vise à mieux tenir compte de l'imposition selon la capacité économique auprès de chacun des époux (voir notamment l'arrêt TF 2C\_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 9.4). Sont visées par ces dispositions les contributions d'entretien et de soutien versées de manière régulière ou irrégulière aux fins de couvrir les besoins courants qui n'ont pas pour effet une augmentation de fortune du bénéficiaire (voir notamment l'arrêt TF 2C\_285/2019 du 9 mars 2020 consid. 9.4 ; Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel, in: Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd., 2017, n° 23a ad art. 23 LIFD ). Selon l' art. 25 LIFD (cf. ég. art. 9 al. 1 LHID et 29 LI en ce qui concerne l'ICC) , 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 (art. 30 à 37 LI pour l'ICC). Conformément à l' art. 33 al. 1 let. c LIFD, sont en particulier déductibles du revenu, 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. 25 LIFD envisage les déductions dites organiques ( frais d'acquisition du revenu) et les déductions générales (cf. Yves Noël, in Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, n° 6 ad art. 25 LIFD; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5 e édition, Bâle, 2021, p. 194s., n°285ss). Le Tribunal fédéral considère 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 TF 2C\_681/2008 et 2C\_682/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.3 et les références citées; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4 e éd., 2021, n°4 ad §25 ; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-48 DBG, 2e éd., 2019, n°2 ad art. 25 LIFD). Sont habituellement considérés comme 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 (cf. ATF 142 II 293 consid. 3.2 p. 299 in RDAF 2017 II p. 417; 124 II 29 consid. 3a p. 32; arrêt TF 2C\_745/2017 du 21 septembre 2017, in RDAF 2018 II 149, p. 151). 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, même s'il est généralement admis que le critère de nécessité soit interprété assez largement (cf. ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32; arrêts TF 2C\_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1; 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.2; Oberson, op.cit., p. 194, n°285). 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

(cf. ATF 142 II 293 consid. 3.2 p. 299). b) En l'occurrence, les frais d'avocat consentis par le recourant ne sont pas à proprement parler de frais d'acquisition de revenu, dès lors qu'ils ne peuvent pas être rattachés à une source spécifique de revenu. Toutefois, il n'est pas d'emblée exclu que le recourant puisse en revendiquer la déduction. En effet, à suivre le recourant, ces frais seraient en lien avec le montant de la contribution d'entretien versée à son épouse, laquelle peut être déduite de son revenu imposable (art. 33 al. 1 let. c LIFD; art. 9 al. 2 let. c LHID). Or, l'art. 25 LIFD dispose seulement que le revenu se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais. En font également partie, outre les frais qui visent à générer, à maintenir ou à renouveler le revenu, ceux qui servent à en éviter la diminution ou la perte. On peut à cet égard s'inspirer des critères qui permettent de délimiter les frais professionnels et les frais privés dans le cadre de la détermination des frais justifiés commercialement dans le cadre de l'exercice de l'activité lucrative indépendante (cf. en ce qui concerne la délimitation entre frais professionnels et frais privés dans le cadre de l'application de l'art. 27 LIFD, voir Noël, op. cit., n° 22 ad art. 27 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 3 e éd., Zurich 2016, ad art. 27 LIFD, n° ad art. 27 LIFD; voir aussi arrêt TF 2C\_376 et 377/2011 du 27 avril 2012 consid. 6.3.2). Comme on le verra (cf. ci-dessous let. e), il n'est toutefois pas nécessaire de trancher en l'espèce la question de savoir si, compte tenu du caractère exceptionnel de la déductibilité de la contribution d'entretien fondée sur les art. 33 al. 1 let. c LIFD et 9 al. 2 let. c LHID, les frais qui visent à en limiter le montant peuvent être déduits. c) D'une manière générale, les frais d'avocat peuvent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles (arrêt TF 2C\_1278/2012 du 14 octobre 2013 consid. 5.1), par exemple lorsqu'ils sont nécessaires à l'obtention d'un revenu issu d'une rente (arrêts TF 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 TF 2C\_266/2008 du 16 décembre 2018 consid. 5.3). La question de la déductibilité des frais d'avocat en lien avec les contributions d'entretien versées entre conjoints divorcés ou séparés – qui, au contraire des autres contributions d'entretien, sont imposables auprès du crédientier (art. 23 let. f LIFD; art. 7 let. g LHID), respectivement déductibles auprès du débientier (art. 33 al. 1 let. c LIFD; art. 9 al. 2 let. c LHID) – n'a jusqu'ici pas été tranchée par la jurisprudence fédérale ni par la jurisprudence vaudoise (arrêt CDAP FI.2020.0114 du 29 décembre 2021 consid. 3b laissant la question indécise s'agissant du créancier de l'entretien ainsi que les réf. citées). d) En matière fiscale, lorsqu'un fait déterminant pour la taxation reste incertain, les règles générales sur le fardeau de la preuve ancrées à l'art.

## **E. 8**

CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, veulent qu'il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (cf. ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 433 et consid. 8.3.1 p. 449; 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêts TF 2C\_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 6.1 in Archives 87 p. 769; 2C\_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4 in RDAF 2017 II p. 446). Les règles précitées s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD; arrêt 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références

citées). Elles sont également valables pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (cf. arrêt TF 2C\_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 9, in RF 70/2015 p. 806). e) En l'occurrence, le recourant soutient que les honoraires d'avocat qu'il a versés en 2018 seraient déductibles car ils auraient permis de diminuer le montant de la contribution qu'il versait à son épouse, tant pour l'entretien de cette dernière que pour celui de leur fils, par rapport à la situation qui prévalait en application des mesures protectrices de l'union conjugale, notamment en supprimant le versement d'un pourcentage de la part variable ("bonus") de son salaire. Les éléments au dossier ne permettent toutefois pas d'établir que les honoraires versés par le recourant étaient nécessaires au maintien de son revenu. D'abord, comme son intitulé l'indique, le récapitulatif du 11 avril 2019 établi par son avocate n'est pas une note d'honoraires détaillant les opérations effectuées pour la défense des intérêts du recourant. Ce document se borne à lister les notes d'honoraires émises pendant l'année 2018 par l'avocate du recourant et des paiements effectués par ce dernier. Dans la mesure où il entendait demander la déduction des honoraires payés à son avocate en tant que frais d'acquisition du revenu, il appartenait au recourant de produire à tout le moins les notes d'honoraires elles-mêmes et non un simple récapitulatif. Sur la base de ce document, il n'est en particulier pas possible de déterminer quelle est, parmi les prestations fournies par l'avocate du recourant en relation avec les procédures judiciaires l'opposant à sa conjointe, la part de l'activité qui peut être attribuée à la fixation de la pension alimentaire due par le recourant en faveur de son épouse et de leur fils mineur, ce qui exclut déjà la déductibilité des frais d'avocat précité (sur la nécessité que la note d'honoraires "ventile" les coûts des prestations du mandataire, afin que ceux-ci soient déductibles fiscalement, cf. Artur Terekhov, *Steuerliche Abzugsfähigkeit von Rechtsvertretungs- und Gerichtskosten*, Jusletter 2 août 2021 p. 7; cf. également Thierry Obrist, in: François Bohnet/Olivier Guillod [éd.], *Droit matrimonial*, 2016, p. 2132, n°133 et 134; voir aussi arrêt FI.2020.0114 du 29 décembre 2021 consid. 3c). En outre, ainsi que le relèvent les autorités intimée et concernée, il ressort des autres documents produits par le recourant que les frais d'avocat qu'il a consentis en 2018 ne concernaient pas seulement la modification – qui plus est à titre provisoire – du montant de la contribution d'entretien mais la procédure en divorce dans son ensemble. Ainsi, l'avocate du recourant a notamment déposé en 2018 une demande unilatérale en divorce portant sur l'ensemble des effets accessoires du divorce, soit en particulier la réglementation des relations personnelles avec l'enfant, l'attribution du bonus éducatif AVS, la répartition des avoirs de prévoyance et la liquidation du régime matrimonial, laquelle suscitait inévitablement des difficultés au vu des éléments de fortune décrits dans la demande, en particulier l'existence d'un immeuble en copropriété. Il est donc douteux que, même en présence d'une note d'honoraires détaillée, il aurait été possible de délimiter quels frais d'avocat étaient en lien de connexité directe avec la modification du montant de la contribution d'entretien et encore plus avec une limitation de celle-ci. Il n'est donc pas nécessaire d'examiner plus avant si, comme paraît le soutenir le recourant, les démarches effectuées par son avocate étaient nécessaires au maintien de son revenu. Enfin, on ne saurait non plus se fonder sur le contenu de l'attestation de l'avocate du recourant figurant dans le récapitulatif précité aux termes de laquelle les honoraires auraient été acquittés en vue du maintien du revenu du recourant. Cette déclaration, établie l'avant-veille du dépôt de la déclaration d'impôt du recourant, est insuffisamment détaillée. En outre, les pièces de la procédure, notamment la demande unilatérale en divorce, démontrent que les frais d'avocat payés par le recourant en 2018 concernaient également d'autres éléments que le montant de la contribution d'entretien versée par le recourant. Sur

la base des pièces figurant au dossier, il n'est ainsi pas possible d'établir que les frais d'avocat dont le recourant revendique la déduction se trouvent en tout ou partie en rapport de causalité directe avec le montant de la contribution d'entretien qu'il verse à son épouse. Il n'est donc pas nécessaire d'examiner dans quelle mesure le recourant pourrait revendiquer la déduction de ces frais si un tel rapport de causalité directe était établi. La décision attaquée apparaît donc bien fondée dans la mesure où elle a refusé la déduction des frais d'avocat à hauteur de 21'227 fr. 05 pendant la période fiscale 2018. 4. Il suit de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument de 1'000 fr. est mis à la charge du recourant, qui succombe (cf. art. 144 al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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