

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1180/2018-ICCIFD

ATA/1255/2019

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 13 août 2019

4^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame A_____

représentée par Mes Jean-Frédéric Maraia et Julien Witzig, avocats

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
29 octobre 2018 (JTAPI/1089/2018)**

EN FAIT

- 1) Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour l'année fiscale 2013 de Madame A_____, historienne de profession.
- 2) L'intéressée s'est séparée de son époux, Monsieur B_____, au mois de mai 2011. Deux enfants, nés respectivement en 1998 et 1999, sont issus de leur union.
- 3)
 - a. En mars 2013, Mme A_____ a déposé une requête de mesures protectrices de l'union conjugale, laquelle a donné lieu à un jugement du 30 janvier 2014 du Tribunal de première instance (ci-après : TPI) arrêtant notamment le montant de la contribution à l'entretien de la famille due par M. B_____, pour la période du 1^{er} novembre 2012 au 29 juillet 2013, à CHF 20'000.- par mois, et déboutant l'intéressée de ses conclusions relatives au paiement d'une contribution à l'entretien de la famille plus élevée.
 - b. Ce jugement a été confirmé par arrêt du 20 juin 2014 (ACJC/721/2014) de la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile).
- 4)
 - a. Parallèlement à la procédure de mesures protectrices, M. B_____ a déposé, le 31 juillet 2013, une demande en divorce, assortie d'une requête de mesures provisionnelles. Il a notamment conclu à ce qu'il lui soit donné acte de son engagement à verser mensuellement une contribution d'entretien de CHF 2'500.- pour chacun des enfants.

Par ordonnance du 21 janvier 2014 (OTPI/147/2014), le TPI l'a notamment condamné à payer une contribution mensuelle pour l'entretien de ses enfants à concurrence de respectivement CHF 5'200.- et CHF 2'600.- à compter du 30 juillet 2013. Mme A_____ a été déboutée de sa conclusion en paiement d'une contribution pour son propre entretien.
 - b. Par arrêt du 20 juin 2014 (ACJC/720/2014), statuant sur appel de Mme A_____, la chambre civile a condamné M. B_____ à payer, à compter du 30 juillet 2013, une contribution d'entretien mensuelle de CHF 11'300.- pour son épouse et de CHF 5'500.- pour chacun de ses enfants, sous déduction d'une somme de CHF 64'000.- déjà acquittée.
 - c. Par arrêt du 23 décembre 2014 (5A_593/2014), le Tribunal fédéral a condamné M. B_____ à payer à titre de contribution à l'entretien de ses enfants, respectivement les sommes de CHF 2'920.- et CHF 5'500.- par mois, sous déduction de la somme de CHF 64'000.- versée entre les mois de septembre 2013 et juin 2014, et a renvoyé la cause à la chambre civile pour nouveau calcul de la contribution d'entretien due à Mme A_____.

- d. Par arrêt du 11 septembre 2015 (ACJC/1044/2015), la chambre civile a débouté Mme A_____ de sa conclusion en paiement d'une contribution pour son propre entretien.
- 5) Par arrêt du 10 juin 2016 (ACJC/823/2016), la chambre civile, statuant sur l'appel déposé par M. B_____ contre une ordonnance du TPI du 1^{er} décembre 2015 (OTPI/696/2015), a réduit le montant mensuel de la contribution due par celui-ci pour l'un de ses enfants, initialement fixée à CHF 5'500.-, à CHF 2'920.- dès le 1^{er} septembre 2015.
- 6) Lors du dépôt de sa déclaration fiscale 2013, Mme A_____ a fait valoir dans la rubrique « autres déductions sur le revenu » une déduction de CHF 80'756.- au titre de frais d'avocat liés à l'obtention d'une pension alimentaire.
- 7) Par courrier du 27 mars 2017, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité l'intéressée à produire les notes d'honoraires et frais d'avocat en question pour l'année 2013.
- 8) Par bordereaux ICC et IFD du 17 juillet 2017, l'AFC-GE a taxé l'intéressée pour l'année 2013 sans admettre de déduction pour les frais d'avocat invoqués, au motif qu'aucun jugement n'avait été rendu en 2013. Son revenu imposable comprenait, notamment, un montant de CHF 176'739.- aux titres des contributions d'entretien.
- 9) Le 21 juillet 2017, la précitée a formé une réclamation à l'encontre de ces bordereaux, contestant le refus de l'AFC-GE d'admettre en déduction les frais d'avocat en cause. Il n'était pas pertinent qu'aucun jugement n'ait été notifié en 2013. La procédure de divorce était encore pendante.
- 10) Par décisions du 8 mars 2018, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Les frais d'avocat n'étaient déductibles que s'ils permettaient d'acquérir un revenu imposable supplémentaire ou de maintenir une source antérieure de revenu. Par ailleurs, ils ne pouvaient être déduits que durant l'année au cours de laquelle la justice civile avait définitivement octroyé la pension alimentaire. Dès lors qu'aucun jugement n'avait été prononcé en 2013, les dépenses invoquées n'étaient pas déductibles.
- 11) Par acte du 11 avril 2018, Mme A_____ a interjeté recours contre ces décisions par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) en concluant à leur annulation et à la déductibilité des frais d'avocat de CHF 80'756.15.

Elle avait eu recours aux services d'un avocat pour la défendre dans le cadre des mesures protectrices de l'union conjugale et des mesures provisionnelles en lien avec le divorce demandé par son époux. Elle avait été imposée sur une

contribution d'entretien qu'elle n'avait pu obtenir qu'en intentant une procédure civile ayant entraîné des frais d'avocat. Le recours aux services d'un mandataire était nécessaire, compte tenu de la nature conflictuelle de la fixation de cette pension. Le refus de l'AFC-GE de déduire les frais litigieux contrevenait au principe de périodicité, applicable également aux déductions.

Étaient notamment joints à son recours le journal des factures de son mandataire pour les procédures civiles, clôturées en 2013, ainsi que sept factures datées respectivement des 21 janvier, 3 avril, 3 juillet, 27 août, 23 octobre, 13 novembre et 17 décembre 2013, auxquelles était annexé un descriptif des activités réalisées.

12) Dans sa réponse du 12 juin 2018, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

13) Par réplique du 5 juillet 2018, la contribuable a maintenu son recours.

Elle avait perçu un revenu imposé en 2013, validé en 2014, ce qui justifiait une déduction en 2013 des frais d'acquisition de ce revenu. Refuser la déduction des frais en question contrevenait au principe de la concordance.

14) Dans sa duplique du 24 août 2018, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse.

15) Par jugement du 29 octobre 2018, le TAPI a admis le recours.

Il entendait s'écarter de sa précédente jurisprudence rendue dans des affaires similaires, dans la mesure où elle posait des conditions plus strictes que la jurisprudence du Tribunal fédéral, laquelle admettait la déductibilité d'une dépense dès l'instant où elle se révélait nécessaire à l'obtention d'un revenu. Or, il n'était pas inusuel de se faire assister par un avocat dans un litige matrimonial portant notamment sur l'obtention d'une pension alimentaire, surtout lorsque le justiciable concerné n'était pas juriste. Par ailleurs, il résultait des jugements civils que, d'une part, l'intéressée avait obtenu une pension pour l'entretien de ses enfants. D'autre part, même si en fin de compte, une telle contribution ne lui avait pas été accordée pour son propre entretien, ce droit lui avait été initialement octroyé par la chambre civile, avant que le Tribunal fédéral n'admette le recours de son mari et renvoie la cause aux premiers juges. Les procédures civiles initiées en vue d'obtenir une pension alimentaire pour elle-même n'étaient pas d'emblée dénuées de toute chance de succès. Rien ne justifiait ainsi de traiter plus sévèrement un contribuable qui recourait à un avocat dans une procédure du droit de la famille que celui qui faisait appel aux services d'un mandataire dans un litige en matière immobilière. Partant, les frais d'avocat engagés par l'intéressée durant l'année 2013 étaient déductibles de son revenu.

16) Par acte mis à la poste le 7 décembre 2018, l'AFC-GE a interjeté recours contre le jugement précité par-devant la chambre administrative de la Cour de

justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 8 mars 2018.

Dans les actions visant le paiement d'une contribution d'entretien, il était très difficile de déterminer à l'avance si lesdites actions seraient ou non dénuées de chance de succès. La jurisprudence rendue à propos des déductions en lien avec les contributions d'entretien indiquait qu'il fallait s'assurer que la pension ait effectivement été versée pour qu'elle puisse être déduite. On ne pouvait déduire des frais d'avocat si la pension n'avait pas été versée, respectivement reçue.

Le revirement de jurisprudence préconisé par le TAPI posait des difficultés dans sa mise en œuvre. Au risque de contrevenir aux principes de la capacité contributive et de l'égalité de traitement, il fallait maintenir la jurisprudence rendue jusqu'alors selon laquelle il fallait 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 pouvaient être déduits. Cette solution avait le mérite de la praticité, l'AFC-GE ne devant pas attendre la décision civile définitive pour clore les différentes années fiscales durant lesquelles la procédure civile s'était déroulée.

L'intéressée ne pouvait dès lors solliciter la déduction des frais d'avocat dans le cadre de sa taxation 2013 dans la mesure où les jugements rendus entre les époux statuant sur la question des contributions d'entretien dataient de juin 2014, décembre 2014 et septembre 2015.

Le TAPI avait par ailleurs admis à tort l'entier de la note d'honoraires d'avocat de CHF 80'756.15, sans examiner plus en avant les factures produites y relatives. L'une des factures produites portait pourtant sur l'activité déployée entre le 1^{er} novembre et le 31 décembre 2012. Par ailleurs, plusieurs factures comportaient nombre de postes ne se rapportant pas aux contributions d'entretien.

- 17) Le 12 décembre 2018, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.
- 18) Dans sa réponse du 18 janvier 2019, Mme A_____ a conclu au rejet du recours de l'AFC-GE, à la confirmation du jugement du TAPI et à l'octroi d'une indemnité de procédure correspondant aux honoraires de son mandataire.

La position soutenue par l'AFC-GE contrevenait, d'une part, aux principes de la périodicité, de la réalisation et de l'étanchéité des exercices. Elle avait perçu des contributions dont elle avait pu librement disposer en 2013. Celles-ci avaient d'ailleurs été imposées par l'AFC-GE, de sorte que cette dernière ne pouvait soutenir que le revenu n'avait été réalisé qu'à partir de l'année 2014, année durant laquelle les premiers jugements avaient été rendus. La déduction des honoraires d'avocat servant à obtenir la pension alimentaire lors de l'exercice 2014 ou 2015,

soit postérieurement à l'exercice 2013, lors duquel cette pension avait été acquise et imposée, violait manifestement le principe de périodicité. Puisqu'elle avait été imposée en 2013 sur les pensions perçues durant cette période, il convenait de déduire les honoraires d'avocat de son revenu 2013.

Par ailleurs, la position de l'AFC-GE violait également les principes de l'imposition selon la capacité contributive et de l'égalité de traitement. Afin de garantir le respect de sa capacité contributive, il fallait soustraire les honoraires d'avocat supportés en 2013 de son revenu réalisé la même année. Cette solution ne la privilégiait pas illégitimement mais visait à assurer qu'elle soit imposée sur son revenu net comme les autres contribuables.

Enfin, les procédures civiles qu'elle avait initiées étaient nécessaires et en rapport direct avec l'obtention d'une pension alimentaire en sa faveur. Elles n'étaient de surcroît pas dénuées de toute chance de succès. Elle avait ainsi obtenu une pension pour l'entretien de ses enfants et pour son propre entretien devant la chambre civile. Contrairement à ce que retenait l'AFC-GE, pour fixer la contribution d'entretien dans le cadre de la procédure de divorce, il fallait d'abord procéder au règlement de plusieurs points, soit notamment la liquidation du régime matrimonial, le partage de la prévoyance professionnelle, la fixation de l'ampleur et de la durée de la prise en charge des enfants. Chacune des activités déployées par son mandataire constituait une étape indispensable vers l'octroi et le calcul de la pension alimentaire. L'activité de son mandataire entre le 1^{er} novembre et le 31 décembre 2012 lui avait également permis de percevoir une pension en 2013. L'ensemble des honoraires devait donc être déduits de son revenu 2013.

- 19) Dans ses observations du 8 février 2019, l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC-CH) s'est ralliée aux conclusions de l'AFC-GE et a conclu à ce que le recours de cette dernière soit intégralement admis.

La plupart des démarches en matière de mesures protectrices de l'union conjugale et de divorce avaient inmanquablement dû se rapporter en priorité à des problématiques non liées à l'obtention d'un revenu, ce qui ressortait d'ailleurs des justificatifs produits. Or, des frais d'avocat non liés à l'obtention d'un quelconque revenu ne pouvaient entraîner une déduction fiscale à titre de frais d'acquisition du revenu.

S'agissant de l'infime partie des démarches d'avocat qui pourraient être jugées comme ayant un lien de causalité direct et nécessaire avec l'acquisition du revenu, aucune déduction ne pouvait non plus être admise. Les frais d'avocat déboursés par un contribuable en vue d'obtenir des contributions d'entretien ne pouvait être déduits fiscalement que dans l'éventualité où des contributions d'entretien étaient effectivement versées suite à l'intervention du mandataire du contribuable. Or, il apparaissait que la contribuable s'était vu, au terme de la

procédure civile l'opposant à son époux, déboutée de sa conclusion en paiement d'une contribution pour son propre entretien. Dès lors, aucun versement effectif n'avait été effectué en sa faveur. S'agissant des frais d'avocat liés à l'obtention d'une pension pour ses enfants, des versements avaient eu lieu lors de l'année 2013 de manière volontaire de la part de son époux, en l'absence de tout jugement l'astreignant à effectuer de tels versements. Le lien de causalité direct entre les honoraires d'avocat déboursés par la contribuable et les revenus perçus à titre de contribution ne pouvait dès lors être démontré. Aucune déduction ne pouvait dès lors être admise.

- 20) Dans sa réplique du 14 mars 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions.

La contribuable ne pouvait être suivie lorsqu'elle excluait de dissocier la question des contributions d'entretien des autres aspects des procédures de divorce ou de mesures protectrices de l'union conjugale. Par ailleurs, elle ne pouvait faire valoir, dans le cadre de sa demande d'indemnité de procédure, des honoraires ne concernant pas exclusivement la procédure devant la chambre administrative.

- 21) Le 1^{er} avril 2019, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Le litige porte sur le refus de l'AFC-GE d'admettre la déduction de la facture d'honoraires d'avocat supportée par l'intimée dans le cadre d'une procédure de mesures protectrices de l'union conjugale, respectivement de divorce, tant en IFD qu'en ICC, pour la période fiscale 2013.
- 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 2013.

- 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.

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 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, 4^{ème} 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 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 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. 3).

La chambre de céans a déjà eu l'occasion de trancher que les frais d'avocat engagés par une contribuable pour se faire verser une pension alimentaire par son époux 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 (ATA/541/2012 du 21 août 2012).

- 7) Dans l'ATA/541/2012 précité, la chambre administrative a admis la déduction, durant l'année 2002, des honoraires acquittés durant cette même année par une contribuable pour l'obtention d'une pension suite à un jugement rendu sur mesures protectrices de l'union conjugale le 2 septembre 2002. Suite à l'appel de

l'intéressée, la chambre civile avait rendu un arrêt le 14 février 2003, augmentant alors le montant de la contribution d'entretien due à celle-ci.

Dans un arrêt récent (ATA/324/2019 du 26 mars 2019), la chambre de céans a considéré qu'à supposer que les honoraires d'avocat encourus par le recourant dans le cadre d'une procédure de divorce durant l'année 2014 puissent, dans sa situation particulière, être considérés comme frais d'acquisition du revenu, ce n'était en tout cas pas avant la période fiscale 2017 que leur déduction pouvait être demandée. L'intéressé avait été condamné en 2009, dans le cadre de mesures protectrices de l'union conjugale, à verser une contribution à l'entretien de sa famille de CHF 2'400.- par mois. Ce montant n'avait pas été modifié avant le jugement de divorce du 30 juin 2016, qui l'avait ramené à CHF 1'500.-, sans effet rétroactif. Il n'était toutefois devenu effectif qu'une fois que l'arrêt de la Cour de justice du 9 juin 2017 le confirmant était devenu définitif. Le résultat dont il se prévalait pour justifier la déduction sollicitée n'était ainsi pas intervenu durant la période fiscale 2014, au cours de laquelle sa situation financière, sous l'angle de l'obligation d'entretien, n'avait pas été modifiée.

- 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 citées).

Ces principes sont toutefois atténués en matière de pension alimentaire, dans la mesure où notre haute Cour a retenu que le paiement des contributions d'entretien différé 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).

- 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 JAKES 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) En l'occurrence, la recourante considère que des honoraires d'avocat engagés par un contribuable pour obtenir une pension alimentaire ne peuvent être déduits que pour autant qu'une telle pension soit effectivement allouée par la justice civile. En effet, selon elle, si cette dernière refuse l'octroi d'une pension alimentaire au contribuable, celui-ci ne réalise aucun revenu et ne peut dès lors pas, par définition, se prévaloir de frais d'acquisition d'un revenu.

À titre préalable, il convient de relever qu'il ressort du dossier que durant l'année 2013 la contribuable a perçu des contributions d'entretien à hauteur de CHF 176'738.-, conformément au récapitulatif des versements perçus qu'elle a produit à l'appui de sa déclaration fiscale 2013, et qu'elle 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, est toutefois contraire à la jurisprudence de la chambre de céans, dès lors qu'elle impose une condition supplémentaire injustifiée. 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 pouvait 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'intéressé puisse faire valoir la déduction de ses honoraires. Il apparaît, en l'occurrence, dans cette affaire, que si une décision a été rendue durant l'exercice fiscal litigieux, celle-ci a été modifiée sur recours l'année suivante. La déduction a ainsi été autorisée alors même qu'aucune décision n'était encore entrée en force. D'autre part, si dans l'ATA/324/2019 précité la chambre administrative a effectivement relevé que la modification du

montant de la contribution d'entretien n'avait été fixée de manière effective que trois ans après l'exercice litigieux, elle a principalement relevé qu'aucune déduction ne pouvait être relevée durant l'année en cause, dès lors que la situation financière du contribuable n'avait pas été modifiée cette année-là. C'est donc principalement l'absence de changement effectif de la situation financière du contribuable lors de l'exercice litigieux qui a fondé la décision de la chambre de céans, et non l'absence de décision entrée 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 un revenu en 2013 de CHF 176'738.- 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 2014, dans la mesure où les jugements statuant, entre autres, sur la question des contributions d'entretien dataient de juin 2014, décembre 2014 et septembre 2015. Ce faisant, la recourante omet la jurisprudence et la doctrine précitées selon lesquelles le moment déterminant pour la déduction, 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 du revenu de CHF 176'738.- ne peuvent être déduits que durant l'année fiscale lors de laquelle cette somme a effectivement été perçue, soit en l'occurrence en 2013.

S'agissant des hypothèses soulevées par l'AFC-GE – dépôt d'une action visant à obtenir, de manière abusive, des contributions d'entretien ou époux bénéficiaire d'une prestation en capital en lieu et place d'une contribution mensuelle –, non réalisées en l'espèce, ne permettent pas d'aboutir à une solution différente. En effet, dans les deux cas de figure, aucune déduction d'honoraires d'avocat ne pourrait être admise avant la perception effective d'un revenu de la part du contribuable, ce qui permettrait d'éviter dans une large mesure une déduction injustifiée.

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'une justiciable se fasse assister par un avocat au cours de procédures portant, notamment, 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, telles que par exemple la liquidation du régime matrimonial ou la garde des enfants 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 les différentes factures qu'elle a honorées auprès de son conseil durant l'année 2013, lesquelles étaient 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. À titre préalable, il convient de relever que les activités déployées durant l'année 2012 ne peuvent, conformément au principe de l'étanchéité des exercices, faire l'objet d'une déduction durant l'exercice 2013. 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. 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 2013, 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 29 octobre 2018 et les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 8 mars 2018 seront annulés et 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).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 7 décembre 2018 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 octobre 2018 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 octobre 2018 ;

annule les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 8 mars 2018 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour instruction et nouvelles décisions au sens des considérants ;

met à la charge de Madame A_____ un émolument réduit de CHF 500.- ;

alloue à Madame A_____ une indemnité de procédure de CHF 1'500.-, à la charge de l'État de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Mes Jean-Frédéric Maraia et Julien Witzig, avocats de l'intimée, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Thélin, Mme Cuendet, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :