

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3014/2018-ICCIFD

ATA/1637/2019

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 5 novembre 2019**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame A \_\_\_\_\_**

représentée par Berney Associés SA, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
25 février 2019 (JTAPI/179/2019)**

---

## EN FAIT

- 1) Le litige concerne l'imposition 2016 de Madame A\_\_\_\_\_, de nationalité française et domiciliée en Suisse. Cette dernière a été imposée à la source jusqu'en 2016 et de manière ordinaire à compter de 2017.
- 2) Mme A\_\_\_\_\_, mariée et mère de deux enfants mineurs, s'est séparée de son époux et père de ses enfants, Monsieur A\_\_\_\_\_, en 2014.
- 3)
  - a. Par jugement du 20 janvier 2014 (JTPI/870/2014), rendu suite au prononcé de mesures protectrices de l'union conjugale requises par Mme A\_\_\_\_\_, le Tribunal civil de première instance (ci-après : TPI) a notamment condamné M. A\_\_\_\_\_ à verser à son épouse, par mois et d'avance, allocations familiales non comprises, la somme de CHF 8'000.- au titre de contribution à l'entretien de la famille.
  - b. Le montant de la contribution à l'entretien de la famille a été confirmé par la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile) par arrêt du 11 juillet 2014 (ACJC/\_\_\_\_\_/2014).
- 4)
  - a. Le 1<sup>er</sup> juillet 2016, M. A\_\_\_\_\_ a formé une demande unilatérale en divorce, assortie d'une requête de mesures provisionnelles.

Sur mesures provisionnelles, il a notamment conclu à ce qu'il soit constaté qu'aucune contribution n'était due pour l'entretien de son épouse, rétroactivement depuis le dépôt de la demande, à ce qu'il lui soit donné acte de son engagement à verser, par mois et d'avance, à titre de contribution à chacun des enfants, la somme de CHF 750.- jusqu'à leur majorité.
  - b. Par ordonnance du 27 avril 2017 (OTPI/\_\_\_\_\_/2017), le TPI a rejeté la requête sur mesures provisionnelles.
  - c. Par arrêt du 18 octobre 2017 (ACJC/\_\_\_\_\_/2017), la chambre civile a partiellement admis l'appel formé par M. A\_\_\_\_\_ contre l'ordonnance précitée, en ce sens qu'elle l'a condamné à verser à Mme A\_\_\_\_\_ à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2016, par mois et d'avance, allocations familiales non comprises, la somme de CHF 6'600.- pour l'entretien de ses enfants et de son épouse.
- 5) Le 30 mars 2017, Mme A\_\_\_\_\_ a adressée à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une demande de rectification de l'impôt à la source (ci-après : IS) 2016.

Elle a déclaré sous la rubrique « autres revenus » avoir perçu des contributions d'entretien de CHF 96'000.- cette année-là. Elle sollicitait, en sus, la

déduction « des honoraires d'avocats payés en Suisse et en France pour sauvegarder le bénéfice de la pension alimentaire » de CHF 47'862.-.

Étaient notamment joints à sa demande les documents suivants des notes de frais établies en 2016 par un cabinet d'avocat situé à Paris, totalisant EUR 4'690.-, un courrier du 15 mars 2017 de son avocate suisse attestant qu'elle s'était acquittée d'un montant de CHF 42'749,55 à titre d'honoraires pour sa défense dans le cadre des procédures l'opposant à son époux, ainsi que dix notes de frais y relatives pour des « consultations juridiques » entre 2013 et 2016, à savoir :

- une note de frais du 15 février 2013 d'un montant de CHF 1'957.50 pour l'activité déployée du 7 janvier 2013 au 15 février 2013 ;

- une note de frais du 6 juin 2013 d'un montant de CHF 400.- pour l'activité déployée du 16 février 2013 au 6 juin 2013 ;

- une note de frais du 22 juillet 2013 d'un montant de CHF 1'000.- pour l'activité déployée du 7 juin 2013 au 19 juillet 2013 ;

- une note de frais du 2 septembre 2013 d'un montant de CHF 2'284.20 pour l'activité déployée du 20 juillet 2013 au 2 septembre 2013 ;

- une note de frais du 11 novembre 2013 d'un montant de CHF 4'948.15 pour l'activité déployée du 3 septembre 2013 au 11 novembre 2013 ;

- une note de frais du 4 février 2014 d'un montant de CHF 6'392.75 pour l'activité déployée du 12 novembre 2013 au 4 février 2014 ;

- une note de frais du 3 juin 2014 d'un montant de CHF 9'500.- pour l'activité déployée du 5 février 2014 au 3 juin 2014 ;

- une note de frais du 3 février 2016 d'un montant de CHF 5'052.- pour l'activité déployée du 4 juin 2014 au 3 février 2016 ;

- une note de frais du 3 mai 2016 d'un montant de CHF 1'414.95 pour l'activité déployée du 4 février 2016 au 3 mai 2016 ;

- une note de frais du 11 octobre 2016 d'un montant de CHF 4'800.- pour l'activité déployée du 4 mai 2016 au 11 octobre 2016.

6) Le 30 janvier 2018, Mme A\_\_\_\_\_ a communiqué à l'AFC-GE l'arrêt du 18 octobre 2017 rendu par la chambre civile.

Elle avait finalement perçu en 2016 un montant de CHF 87'600.- et non pas CHF 96'000.-, de sorte que sa taxation 2016 devait être rectifiée.

- 7) Le 26 avril 2018, l'AFC-GE a notifié à Mme A\_\_\_\_\_ un bordereau rectificatif IS 2016 établi sur un revenu de CHF 197'600.- (composé de son salaire brut de CHF 110'000.- et de la contribution d'entretien de CHF 87'600.-).

Aucune déduction n'était prise en compte.

- 8) Le 22 mai 2018, Mme A\_\_\_\_\_ a formé une réclamation à l'encontre du bordereau précité, en concluant à son annulation et à ce que les frais d'avocats payés en 2016 dans le but de sauvegarder le bénéfice de la pension alimentaire soient déduits du revenu. La jurisprudence reconnaissait que les honoraires d'avocats engendrés à cet égard devaient être déduits du revenu imposable.

En 2016, son époux avait entamé une procédure en vue de réduire le montant de la contribution d'entretien qui lui était versé. En raison de leur nationalité française et de leur résidence en Suisse, des procédures en divorce avaient été introduites tant en France qu'en Suisse. Elle avait ainsi dû faire appel à des avocats des deux pays précités.

- 9) Par décision sur réclamation du 3 août 2018, l'AFC-GE a maintenu la taxation 2016 de Mme A\_\_\_\_\_.

Hormis les déductions supplémentaires prévues par la législation cantonale sur l'IS, n'incluant pas les frais d'avocat, aucune déduction n'était possible.

- 10) Par acte du 4 septembre 2018, Mme A\_\_\_\_\_ a interjeté recours par-devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre la décision précitée, en concluant à son annulation et à la déduction des honoraires d'avocats de CHF 47'862.-, le tout sous suite de dépens de CHF 4'000.-.

Les honoraires d'avocats qu'elle avait payés devaient être considérés comme des frais d'acquisition déductibles de la pension alimentaire, ce d'autant plus que les contributions d'entretien perçues avaient été soumises à l'imposition par l'AFC-GE.

- 11) Dans sa réponse du 9 novembre 2018, l'AFC-GE a conclu à ce que le dossier lui soit renvoyé pour nouvelle taxation et au rejet du recours pour le surplus.

Elle acceptait de revoir partiellement sa taxation 2016 en ne prenant pas en compte, dans le revenu imposable, le montant correspondant à la pension alimentaire reçue en 2016 de CHF 87'600.-, de sorte que le bordereau IS 2016 serait rectifié.

Le revenu de la pension alimentaire de CHF 87'600.- devait quant à lui faire l'objet d'une imposition séparée selon le régime de taxation ordinaire. S'agissant des frais d'avocats et dans la mesure où ils n'étaient pas mentionnés comme faisant partie des déductions supplémentaires admissibles en IS, ils ne pouvaient être déduits. Même si l'intéressée avait été imposée de manière ordinaire en 2016, l'examen du bien-fondé de la déduction sollicitée n'aurait pas pu avoir lieu avant 2017. En effet, l'arrêt de la chambre civile fixant le montant définitif de la pension alimentaire n'avait été rendu que le 18 octobre 2017.

- 12) Par jugement du 25 février 2019, le TAPI a admis partiellement le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

Il prenait acte de la conclusion de l'AFC-GE d'édicter un nouveau bordereau d'IS 2016, lequel n'intégrerait pas le montant de la contribution d'entretien de CHF 87'600.- dans le revenu imposable. C'était également de manière conforme à la législation que l'AFC-GE avait conclu à l'édition d'un bordereau d'impôts ordinaire 2016 pour taxer la contribution d'entretien perçue cette année-là.

Le montant de la contribution d'entretien étant taxé de manière ordinaire, les déductions usuelles étaient possibles. La jurisprudence du Tribunal fédéral 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, ce d'autant plus lorsque l'on était défendeur dans le cadre d'une action relative à la diminution de la contribution d'entretien perçue, même si en fin de compte la contribution d'entretien était diminuée. Rien ne permettait de retenir que la position de Mme A\_\_\_\_\_ dans le cadre de la procédure civile n'était pas d'emblée dénuée de toute chance de succès. En outre, rien ne justifiait 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.

L'arrêt de la chambre civile avait certes été rendu en 2017, mais la contribution d'entretien avait été modifiée avec effet rétroactif pour 2016. Ainsi, il était adéquat de déduire en 2016 les frais qui avaient été engagés pour maintenir le revenu. En revanche, il voyait mal dans quelle mesure les honoraires du cabinet d'avocats français pouvaient être déduits puisque la procédure avait été engagée à Genève et que l'intéressée était déjà représentée par un conseil de la place genevoise. N'ayant pas démontré en quoi le recours à un cabinet d'avocats français se révélait nécessaire à l'obtention de la contribution d'entretien, le montant des honoraires EUR 4'690.- n'était pas admis en déduction.

Les frais d'avocat engagés par Mme A\_\_\_\_\_ durant l'année 2016, à hauteur de CHF 42'749,55, étaient ainsi déductibles de son revenu taxé de manière ordinaire.

- 13) Par acte du 29 mars 2019, 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 ce que le dossier lui soit renvoyé pour nouvelle taxation « IS 2016 et ICC-IFFD 2016 », conformément aux conclusions de sa réponse devant le TAPI.

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. Une telle évaluation ne pouvait être faite par le taxateur, alors même que la procédure civile n'était pas terminée, de sorte qu'il convenait d'attendre le jugement définitif rendu par la dernière instance saisie pour déterminer si les frais d'avocat engagés étaient ou non déductibles, afin de pouvoir s'assurer du lien de causalité direct entre lesdits frais et le revenu effectivement obtenu. On ne pouvait par ailleurs, comme le faisait le TAPI, appliquer par analogie la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral dans des causes immobilières. L'application de la méthode du TAPI était délicate dans les cas où une partie serait déboutée en première et deuxième instance, mais aurait gain de cause devant le Tribunal fédéral, car les frais seraient déductibles uniquement durant l'année du jugement du Tribunal fédéral. Cela serait tout aussi problématique dans le cas inverse, soit si les instances cantonales octroyaient une pension, tandis que le Tribunal fédéral ne donnerait finalement pas raison au créancier. Dans cette hypothèse, des déductions de frais d'avocat auraient été admises alors qu'aucune pension ne serait finalement accordée.

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 ou reçue.

Le revirement de jurisprudence préconisé par le TAPI posait la question de savoir comment appréhender, dès l'année du dépôt de la demande visant au versement des contributions, le montant des honoraires admis en déduction. À suivre le TAPI, les honoraires facturés chaque année étaient déductibles chaque année, depuis l'année du dépôt de la demande de pension alimentaire jusqu'à celle du jugement mettant un terme à la procédure. Il en découlait toutefois une inégalité de traitement pour les contribuables dont les causes avaient été jugées dénuées de chance de succès par l'AFC-GE, et pour lesquels la déduction avait été refusée, alors même qu'ils avaient obtenu, après plusieurs années de procédures, gain de cause. Dans ces cas, seuls les honoraires exposés la dernière année de procédure seraient admis.

Au risque de contrevenir aux principes de la capacité contributive et de l'égalité de traitement, il fallait donc 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.

La position suivie par le TAPI ne tenait pas non plus compte des cas particuliers d'octroi d'une prestation en capital en lieu et place d'une pension.

C'était dans tous les cas à tort que le TAPI avait admis l'entier des honoraires d'avocat de CHF 42'749.55, sur la seule base d'une attestation très générale de l'avocat du 15 mars 2017, ne détaillant aucunement à quels actes les consultations juridiques mentionnées se rapportaient. Il n'était ainsi pas démontré que les honoraires en cause concernaient exclusivement la procédure visant à obtenir ou à maintenir la contribution. Le lien de causalité nécessaire et direct n'était pas établi. Par ailleurs, une part importante des honoraires concernait les années 2013 et 2014, lesquels ne pouvaient être déduits, conformément au principe de périodicité, dans l'année 2016. Le montant des frais effectifs payé en 2016 s'élevait ainsi à CHF 11'266.95 selon les pièces remises.

14) Le 9 avril 2019, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

15) Dans sa réponse du 2 mai 2019, Mme A\_\_\_\_\_ a conclu au rejet du recours.

Les frais d'avocat français de EUR 4'690.- devaient également être déduits, dès lors qu'elle avait dû engager ses frais suite à l'action dénuée de sens formée par son époux en France.

Il importait par ailleurs peu que la totalité des honoraires d'avocat engagés soient dans le cadre de la procédure de divorce soient déduits l'année de la charge effective ou l'année de l'entrée en force du jugement civil, pour autant que les frais occasionnés soient entièrement déductibles du revenu imposable. L'AFC-GE se contredisait lorsqu'elle invoquait la déductibilité des honoraires d'avocat supportés par un contribuable sur plusieurs années au cours de l'année de l'entrée en force du jugement civil. Cette position ne respectait plus l'étanchéité des exercices et la périodicité de l'impôt.

Dès lors que la garde des enfants et la résidence séparée n'étaient plus litigieuses depuis le 20 janvier 2014, l'ensemble des honoraires d'avocat avaient été supportés exclusivement pour la sauvegarde de la pension alimentaire. La procédure incidente actionnée par M. A\_\_\_\_\_ concernait d'ailleurs

exclusivement la réduction de la pension alimentaire. Ni la garde des enfants ni le partage des avoirs communs n'avaient constitué des points de discorde dans la procédure de divorce. Qu'ils soient déductibles en 2016 ou en 2017, les honoraires d'avocat de CHF 47'439.55 étaient déductibles en entier.

- 16) Le 5 juin 2019, l'AFC-GE a persisté dans ses conclusions, précisant ne pas avoir de requêtes complémentaires à formuler.
- 17) Le 14 juin 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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) À ce stade, le litige porte uniquement sur la question de savoir si c'est à bon droit que le TAPI a admis qu'un montant de CHF 42'749.55 puisse faire l'objet d'une déduction pour la période fiscale 2016 à titre d'honoraires d'avocat supportés par l'intimée, s'agissant de la taxation ordinaire du revenu provenant d'une pension alimentaire, en complément de l'imposition à la source déjà effectuée.  
  
Les éléments liés à l'imposition à la source de l'intimée ne font dès lors plus l'objet du litige. Il en va de même de la prise en compte des honoraires des avocats français, ce point n'ayant pas fait l'objet d'un recours devant la chambre de céans.
- 3) En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_660/2014 et 2C\_661/2014 du 6 juillet 2015 consid. 5), soit en l'occurrence les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 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 2016.
- 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<sup>ème</sup> 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. 5.3).

La chambre de céans a déjà eu l'occasion de trancher que les frais d'avocat engagés par un contribuable pour se faire verser une pension alimentaire par son conjoint étaient en relation directe avec le revenu obtenu et qu'il était conforme à l'expérience de la vie que les justiciables se fassent assister par un avocat au cours d'une procédure de ce genre. Les honoraires d'avocat devaient dès lors pouvoir être déduits du revenu obtenu (ATA/541/2012 du 21 août 2012).

- 7) Dans l'ATA/541/2012 précité, la chambre administrative a admis la déduction des honoraires acquittés durant l'année fiscale en question par un contribuable pour l'obtention d'une pension suite à un jugement rendu sur mesures protectrices de l'union conjugale la même année. À la suite de l'appel de l'intéressée, la chambre civile avait rendu un arrêt l'année suivante, augmentant alors le montant de la contribution d'entretien due à celle-ci.

Dans deux arrêts récents (ATA/1255/2019 du 13 août 2019 et ATA/1500/2019 du 8 octobre 2019), la chambre de céans a rappelé que le moment déterminant pour la déduction, et la taxation des contributions d'entretien était celui du versement effectif. Les frais d'acquisition du revenu étaient quant à eux intégralement déductibles durant l'année de réalisation du revenu correspondant. Dès lors, les frais relatifs à l'acquisition de la contribution d'entretien ne pouvaient être déduits que durant l'année fiscale lors de laquelle cette somme avait effectivement été perçue. La chambre administrative a encore considéré que le fait d'autoriser un contribuable à déduire ses frais d'avocat directement liés à l'acquisition d'un revenu, et ce même en l'absence d'une décision entrée en force, ne violait manifestement pas les principes de l'imposition selon la capacité contributive et d'égalité de traitement, mais permettait, au contraire, de respecter lesdits principes.

- 8) a. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées (ATA/1470/2017 du 14 novembre 2017 consid. 5d ; ATA/14/2015 du 6 janvier 2015 consid. 5 ; ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b). Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références).

Ces principes sont toutefois atténués en matière de pension alimentaire, dans la mesure où notre haute Cour a retenu que le paiement différé des contributions d'entretien peut être déduit même si l'année du paiement est ultérieure à l'année où la dette est née (arrêt du Tribunal fédéral 2A.613/2005 du 20 février 2007 citées ; ATA/1470/2017 du 14 novembre 2017).

b. La pension et la contribution ne sont pas déductibles au moment de la naissance d'une prétention ferme sur laquelle le contribuable a un pouvoir de disposition. Compte tenu du risque particulier de défaut de paiement, le moment déterminant pour celles-ci est celui de l'exécution de la prestation (Fabien LIEGEOIS, la disponibilité du revenu - le moment de l'acquisition en droit fiscal suisse, 2018, p. 360 n. 1120). Un jugement ou une convention fixant des pensions et contributions d'entretien ne suffisent ainsi pas à eux seuls pour justifier leur déduction, respectivement leur imposition, encore faut-il qu'elles aient été effectivement versées (Christine JAKUES 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'espèce, la recourante considère en substance qu'il faut attendre l'entrée en force d'une décision civile relative à la pension alimentaire pour déterminer si les frais d'avocat engagés dans le cadre de cette procédure peuvent être déduits fiscalement.

À titre préalable, la chambre de céans n'entend pas revenir sur sa jurisprudence selon laquelle les frais d'avocat engagés par un contribuable pour se faire verser une pension alimentaire par son conjoint sont en relation directe avec le revenu obtenu et peuvent dès lors faire l'objet d'une déduction.

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

La solution préconisée par l'AFC-GE, soit le fait que la déduction des honoraires d'avocat pourrait être acceptée uniquement l'année de l'entrée en force de la décision relative à la pension alimentaire – soit en 2017 –, est toutefois contraire à la jurisprudence de la chambre de céans. En effet, d'une part, dans l'ATA/541/2012 précité, la chambre administrative a retenu que les frais d'avocat engagés par la recourante étaient en relation directe avec le revenu qu'elle avait obtenu et pouvaient dès lors être déduits du revenu en question. Elle n'a ainsi pas considéré que la décision relative à la fixation de la contribution d'entretien devait en outre être entrée en force durant la même année pour que l'intéressée puisse faire valoir la déduction de ses honoraires. Il apparaît d'ailleurs dans la cause précitée qu'une décision avait été rendue durant l'exercice fiscal litigieux, mais avait toutefois été modifiée sur recours l'année suivante. La déduction avait ainsi été autorisée alors même qu'aucune décision n'était encore entrée en force. D'autre part, dans les ATA/1255/2019 et ATA/1500/2019 précités, lesquels

portaient sur des affaires présentant de fortes similitudes, la chambre administrative a admis la déduction des frais d'avocat engagés durant l'année litigieuse, dès lors que les contribuables avaient effectivement perçu une contribution d'entretien, et alors même que le jugement statuant sur la fixation de la contribution d'entretien n'était pas encore entré en force.

Par ailleurs, la position de l'AFC-GE est également contraire au principe de périodicité. Dans le cas particulier, la contribuable a effectivement perçu des revenus en 2016 au titre de contribution d'entretien. Selon la jurisprudence et la doctrine précitées, le moment déterminant pour la déduction, respectivement la taxation des contributions d'entretien, est celui du versement effectif. Par analogie, les frais d'acquisition du revenu sont ainsi intégralement déductibles dans l'année de réalisation du revenu correspondant. Lorsque le revenu lié à ces frais n'est réalisé que dans une période fiscale ultérieure, les frais ne seront déductibles qu'à ce moment-là, conformément au principe de périodicité. Dès lors, les frais relatifs à l'acquisition, respectivement au maintien, de la pension alimentaire de CHF 87'600.- reçue par la recourante doivent être déduits durant l'année fiscale lors de laquelle ce montant a effectivement été perçu, soit en l'occurrence en 2016.

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

Enfin, le fait d'autoriser une ou un contribuable à déduire ses frais d'avocat directement liés à l'acquisition d'un revenu, et ce même en l'absence d'une décision entrée en force, ne viole manifestement pas les principes de l'imposition selon la capacité contributive et d'égalité de traitement, mais permet, au contraire, de respecter lesdits principes.

Dès lors, la déduction des honoraires d'avocat supportés par la contribuable durant l'année litigieuse doit être admise sur le principe, étant encore relevé qu'il est conforme à l'expérience de la vie qu'une ou un justiciable se fasse assister par un avocat au cours de procédures portant sur la fixation de contributions d'entretien.

- 11) Nonobstant ce qui précède, la totalité des frais d'avocat engagés dans le cadre d'une séparation ou d'un divorce ne saurait être déductible d'office, dans la mesure où une part de ceux-ci peut avoir trait à d'autres objets que la pension alimentaire, notamment lorsqu'une procédure en divorce est pendante comme en l'espèce.

Dans l'ATA/541/2012, cette problématique n'a pas été jugée dès lors que le contribuable avait fait appel à un avocat dans le but unique d'obtenir une réévaluation à la hausse de sa pension alimentaire, entraînant la déductibilité complète des honoraires d'avocat relatifs à cette procédure.

En l'occurrence, la contribuable a produit dix notes d'honoraires de son avocate suisse pour un montant total de CHF 42'749.55, lesquelles concernaient des « consultations juridiques » déployées entre le 15 février 2013 et le 11 octobre 2016 dans le cadre des procédures l'opposant à son époux en Suisse. Celles-ci ne sont toutefois pas accompagnées du détail des activités réalisées. Conformément à la jurisprudence précitée, seuls les honoraires se rapportant directement et spécifiquement à la problématique de la fixation des contributions d'entretien peuvent faire l'objet d'une déduction.

Il ressort des notes d'honoraires de l'avocate suisse – laquelle est intervenue dans le litige opposant l'intimée à son époux tant dans le cadre du prononcé de mesures protectrices de l'union conjugale que de leur divorce – qu'une partie des activités déployées ne concernait pas l'année fiscale litigieuse de sorte que, conformément au principe de l'étanchéité des exercices, la déduction de la totalité des notes d'honoraires produites ne saurait être admise durant l'exercice 2016. Pour le surplus, à teneur des pièces produites, il n'est pas possible pour la chambre de céans, en l'état, de distinguer les activités relatives à la fixation de la contribution d'entretien des autres éventuelles tâches effectuées par le conseil de la contribuable. Si l'intimée expose que ni la garde ni le partage des avoirs communs ne constituaient des points de discorde dans le cadre de la procédure de divorce, cela ne suffit pas pour pouvoir admettre que tous les frais encourus concernaient exclusivement les contributions d'entretien. Dès lors, le dossier sera retourné à l'AFC-GE afin qu'elle détermine quelles sont les prestations du mandataire de l'intimée directement en lien avec l'obtention des contributions d'entretien perçues durant l'année 2016, et qu'elle fixe le montant des déductions admises au titre de frais d'acquisition du revenu.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis. Le jugement du TAPI du 25 février 2019 sera annulé en tant qu'il admet la déduction totale de CHF 42'749.55 à titre d'honoraires d'avocat liés à l'acquisition d'une contribution d'entretien et confirmé pour le surplus. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour instruction et nouvelles décisions au sens des considérants.

- 12) Vu l'issue du litige un émolument – réduit – de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimée (art. 87 al. 1 LPA), qui succombe partiellement, et une indemnité de procédure réduite à CHF 1'200.- lui sera allouée, à la charge de l'État de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 29 mars 2019 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 février 2019 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 29 octobre 2018 en tant qu'il admet la déduction de CHF 42'749.55 à titre d'honoraires d'avocat lié à l'acquisition d'une contribution d'entretien ;

le confirme pour le surplus ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour fixer le montant déductible durant l'exercice 2016 à titre d'honoraires d'avocat liés à l'acquisition d'une contribution d'entretien, 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 1'200.-, à la charge de l'État de Genève (administration fiscale cantonale) ;

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 Berney Associés SA, mandataire de Madame A\_\_\_\_\_, au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, M. Verniory, 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 :