

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2973/2019 ICCIFD

JTAPI/338/2020

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 4 mai 2020

dans la cause

Madame A_____, représentée par Me Joseph MERHAI, avocat, avec élection de domicile

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. En août 2014, Madame A_____ (ci-après : la contribuable) s'est séparée de son époux d'alors, Monsieur B_____.
2. Le 2 septembre 2014, sous la plume de Me C_____ (étude d'avocats D_____), la contribuable a saisi le Tribunal de première instance (ci-après : TPI) d'une requête de mesures protectrices de l'union conjugale et superprovisionnelles urgentes.
3. Par jugement du 9 février 2016, le TPI a condamné M. B_____ à verser en mains de la contribuable des pensions d'entretien de :
 - CHF 26'000.-, du 1^{er} septembre 2014 au 30 juin 2015 (dont CHF 14'000.- pour elle-même et le solde pour les enfants) ;
 - CHF 24'000.-, du 1^{er} juillet au 31 décembre 2015 (dont CHF 14'000.- pour elle-même et le solde pour les enfants) ;
 - CHF 20'000.-, dès le 1^{er} janvier 2016 (dont CHF 14'000.- pour elle-même et le solde pour les enfants).
4. Par arrêt du 13 juillet 2016, sur appel formé par M. B_____, la chambre civile de la Cour de justice (ci-après : la chambre civile) a confirmé ce jugement.
5. Le 22 juillet 2016, M. B_____ a introduit une procédure de divorce par-devant un tribunal de Madrid, concluant notamment à la suppression de la pension alimentaire qu'il versait à la contribuable, lequel s'est déclaré incompétent pour en connaître par décision du 2 juin 2017.

Dans le cadre de cette procédure, la contribuable, contestant la compétence dudit tribunal, s'est fait représenter par une avocate espagnole.
6. Le 20 mars 2017, sous la plume de Me E_____, la contribuable a déposé auprès du Tribunal régional de l'Oberland bernois une requête en séquestre sur les avoirs de M. B_____ en vue de recouvrer l'arriéré de la pension alimentaire fondée sur le jugement du TPI du 9 février 2016 (soit CHF 94'000.-). Elle a en outre sollicité une indemnité de procédure de CHF 5'000.- pour les honoraires de son avocat.
7. Par ordonnance du 21 mars 2017, ce tribunal a ordonné ce séquestre, à concurrence des montants requis par la contribuable, qui a obtenu, en avril 2017, un versement de CHF 101'930,05, lequel incluait ladite indemnité de procédure.
8. Le 30 mars 2017, représentée par deux avocates italiennes, Me F_____ et Me G_____, la contribuable a déposé auprès du Tribunal civil de X_____, en Italie,

une demande de divorce, concluant notamment à ce que M. B_____ soit condamné à lui verser une contribution d'entretien pour elle-même et ses enfants.

9. Le 12 mai 2017, ce dernier a déposé auprès du TPI une requête de mesures provisionnelles, concluant notamment à la suppression de la pension alimentaire qu'il versait à la contribuable.

Le TPI a rejeté cette requête par ordonnance du 1^{er} septembre 2017.

Dans le cadre de cette procédure, la contribuable s'était faite représenter par Me C_____.

10. Par jugement du 5 juillet 2018, le Tribunal civil de X_____ a dissous par le divorce le mariage de la contribuable, a rejeté sa demande de contribution d'entretien et s'est déclaré incompétent s'agissant du sort des enfants.
11. Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2017, déposée en août 2018, la contribuable a notamment indiqué avoir perçu des contributions d'entretien à hauteur de CHF 223'736.-, y compris celles pour ses enfants, et revendiqué une déduction de CHF 320'908.- pour des frais d'avocats y relatifs. A teneur d'un tableau récapitulatif joint à sa déclaration, ces frais se décomposaient comme suit :

- CHF 249'394,81 d'honoraires de l'étude d'avocats D_____ ;
- CHF 5'400.- d'honoraires de Me E_____ ;
- CHF 66'113,26 de frais de traduction et d'honoraires de ses avocates italiennes ;
- CHF 2'461,68 d'honoraires d'une avocate espagnole.

A titre de preuves, elle a joint :

- quinze notes d'honoraires de l'étude D_____, pour ses activités déployées du 12 février 2016 au 12 décembre 2017, dont six étaient datées de 2016 et neuf de 2017 ;
- un extrait du « Kontoauszug » établi par Me E_____, relatif à la période du 1^{er} janvier 2001 au 31 mai 2017, indiquant notamment un débit du 25 mai 2016 de CHF 5'400.- ;
- une note d'honoraires de l'étude d'avocats italienne H_____ de EUR 9'568.-, datée de novembre 2017 ;
- une note d'honoraires de Me F_____ de EUR 15'860.- datée de 2017 ;
- deux notes d'honoraires de Me G_____ de EUR 15'860.-, datées de 2017, et une facture de cette dernière de EUR 634,40 concernant un « déplacement à Genève », également datée de 2017 ;

- deux factures de I_____ relatives à des traductions, de EUR 650.- et EUR 1'045.-, datées de 2017 ;
- une facture de Me J_____, avocate espagnole, de EUR 2'461,68, datée du 16 décembre 2016.

Seules les notes d'honoraires de l'étude D_____ indiquaient le détail des activités déployées par celle-ci, sans indication, toutefois, du coût de chacune d'entre elles.

12. En taxant la contribuable pour les impôts fédéral direct (IFD), cantonal et communal (ICC) 2017, par bordereaux du 17 décembre 2018, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a imposé les pensions alimentaires de CHF 223'736.- et refusé la déductibilité des frais d'avocats précités, au motif qu'ils ne représentaient « ni des frais d'acquisition d'un revenu supplémentaire, ni des frais visant à maintenir une source antérieure de revenu ».
13. Le 15 janvier 2019, sous la plume de son conseil, la contribuable a formé réclamation contre ces bordereaux, se prévalant du fait que les frais d'avocats en question ne concernaient pas seulement la procédure de divorce italienne, mais également diverses autres procédures conduites en Suisse ayant eu pour but d'obtenir de son ex-conjoint qu'il s'acquittât de la pension alimentaire due, de sorte qu'ils étaient en lien direct avec le maintien et l'acquisition de son revenu.
14. Par courrier du 12 février 2019, l'AFC-GE a notamment fait remarquer à la contribuable que les notes d'avocats qu'elle avait produites ne permettaient pas de déterminer de manière objective la part pouvant être qualifiée de frais d'acquisition du revenu. Dans ces conditions, elle la priait de « ventiler » la somme des frais d'avocats déclarée (CHF 320'908.-), soit d'indiquer les parts de celle-ci qui avaient concerné la garde des enfants, le droit de visite, les contribution d'entretien, la requête en séquestre et la contestation de la compétence des tribunaux espagnols.
15. Par courrier du 15 avril 2019, sous la plume de son conseil, la contribuable a notamment répondu à l'AFC-GE que, selon l'analyse effectuée par l'étude D_____, les honoraires d'avocats « [pouvaient] être ventilés de la manière suivante » :

	CHF
garde des enfants	9'564,27
droit de visite	51'882,36
contribution d'entretien	233'324,74
requête en séquestre	20'187,45
contestation de la compétence des tribunaux espagnols	21'980,45
total	336'921,10

En tout état, les frais relatifs aux contributions d'entretien, au séquestre et à la contestation de la compétence des tribunaux espagnols, totalisant CHF 275'492,47, étaient en lien direct avec l'acquisition de sa pension alimentaire.

16. Par décisions du 17 juillet 2019, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de la contribuable.

Les honoraires de l'étude D_____ relatifs aux activités que celle-ci avait déployées avant l'entrée en force de l'arrêt de la chambre civile du 13 juillet 2016 étaient effectivement en lien avec la contribution d'entretien et leur déduction admise comme suit :

- la note de frais du 13 avril 2016 : en totalité (CHF 17'883.-) ;
- la note de frais du 10 mai 2016 : à concurrence de 50 % (CHF 11'704,10), comme indiqué par cette étude.

Les notes d'honoraires relatives aux activités que cette étude avait déployées en 2017 en lien avec la requête que M. B_____ avait déposé le 12 mai 2017 auprès du TPI étaient également en lien avec l'acquisition du revenu litigieux et, donc, admises en déduction, selon les pourcentages indiqués par l'étude :

- la note du 13 juin 2017 : à hauteur de 35 % (CHF 6'181,90) ;
- la note du 11 juillet 2017 : à concurrence de 40 % (CHF 10'094,40) ;
- la note du 12 septembre 2017 : à raison de 35 % (CHF 5'069,95) ;
- la note du 9 octobre 2017 : à concurrence de 25 % (CHF 885,35).

Les honoraires liés au séquestre étaient eux aussi directement liés à l'acquisition de la pension alimentaire, de sorte qu'elle admettait le montant de CHF 5'400.- facturé par Me E_____. Toutefois, la contribuable ayant obtenu une indemnité de procédure de CHF 5'000.-, seul le solde de CHF 400.- pouvait être déduit. Elle admettait en outre, « à bien plaisir », une déduction de CHF 2'700.- « au titre de travail de suivi et de coordination » que l'étude D_____ avait effectué dans le cadre de cette procédure.

Elle admettait ainsi une déduction totale de CHF 54'919.-.

Pour le surplus, elle maintenait les taxations contestées, estimant que les honoraires d'avocats liés aux procédures de divorce en Italie et de l'incompétence des tribunaux espagnols n'avaient pas un lien de causalité directe avec la contribution d'entretien due à la contribuable.

17. Par acte du 16 août 2019, sous la plume de son conseil, la contribuable a recouru contre ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-

après : le tribunal), concluant, avec suite de dépens, à leur annulation et à ce que ses frais d'avocats, à hauteur du montant précité de CHF 275'492,47, soient admis en déduction de son revenu imposable.

Le conflit qu'elle avait avec son ex-époux depuis 2014 avait engendré de nombreuses procédures, complexes, dans différentes juridictions en Suisse, en Espagne et en Italie. Dans chacun de ces pays, elle avait dû s'entourer d'avocats pour la conseiller au mieux sur la stratégie à adopter et pour l'accompagner dans les procédures initiées tantôt par elle, tantôt par son ex-époux.

Les « deux procédures de séquestre » qu'elle avait dû entamer afin de contraindre ce dernier à honorer ses dettes alimentaires avaient engendré des frais d'avocats ainsi directement liés à l'acquisition de son revenu, puisqu'ils avaient permis le versement effectif de celui-ci.

En 2017, son ex-époux avait engagé auprès du TPI une procédure visant notamment à contester les contributions d'entretien qu'il lui versait. En parallèle, elle avait déposé une plainte pénale à son encontre pour le non-paiement de ses dettes, qu'elle avait finalement retirée contre de son engagement à s'exécuter.

La procédure de divorce qu'elle avait initiée en Italie avait pour but d'obtenir une contribution d'entretien plus importante que celle versée jusqu'alors, ainsi qu'une prestation en capital visant à liquider « les rapports matrimoniaux ».

La procédure de divorce que M. B_____ avait intentée en Espagne avait eu pour but de révoquer entièrement les contributions d'entretien mises à sa charge par le TPI. Elle n'avait donc pas eu d'autre choix que de se défendre par l'entremise de ses avocats, ce qu'elle avait fait avec succès, le tribunal espagnol ayant reconnu son incompétence dans cette affaire. Même si ce dernier ne s'était pas prononcé sur le fond du dossier, ses avocats, tant suisses qu'espagnols, avaient permis le maintien desdites contributions.

De manière générale, le travail de supervision de la défense de ses intérêts que l'étude D_____ avait effectué au cours des procédures italienne, espagnole et de séquestre ne pouvait pas « être distingué des honoraires des avocats suisses et étrangers qui [avaient] travaillé directement sur ces procédures ». Les honoraires que cette étude lui avait facturés en lien avec ces contributions d'entretien devaient être admis en déduction selon la répartition que cette dernière avait communiquée par courrier du 5 avril 2019, soit :

- 100 % de la note du 13 avril 2016 (CHF 17'883.-) ;
- 50 % de la note du 10 mai 2016 (CHF 11'704,10) ;
- 40 % de la note du 21 juin 2016 (CHF 6'617,82) ;
- 50 % de la note du 7 juillet 2016 (CHF 3'002,85) ;

-
- 65 % de la note du 8 novembre 2016 (CHF 19'477,65) ;
 - 90 % de la note du 6 décembre 2016 (CHF 21'102,44) ;
 - 75 % de la note du 11 janvier 2017 (CHF 9'957,56) ;
 - 95 % de la note du 7 mars 2017 (CHF 27'184,68) ;
 - 60 % de la note du 5 avril 2017 (CHF 11'566,50) ;
 - 56 % de la note du 8 mai 2017 (CHF 7'529,73) ;
 - 35 % de la note du 13 juin 2017 (CHF 6'181,86) ;
 - 40 % de la note du 11 juillet 2017 (CHF 10'094,40) ;
 - 35 % de la note du 12 septembre 2017 (CHF 5'069,93) ;
 - 25 % de la note du 9 octobre 2017 (CHF 885,35) ;
 - 80 % de la note du 10 novembre 2017 (CHF 3'690,70) ;
 - 100 % de la note du 12 décembre 2017 (CHF 5'262,91).

En outre, les frais liés à la procédure de séquestre en Suisse facturés par Me E_____ (CHF 5'400.-) devaient être déduits entièrement. Par ailleurs, à teneur du courrier du 5 avril 2019 de l'étude D_____, cette procédure avait nécessité des instructions, une coordination et un suivi de la part de celle-ci, qui lui avait facturé à ce titre des frais suivants :

- 10 % de la note du 21 juin 2016 (CHF 1'654,45) ;
- 10 % de la note du 7 juillet 2016 (CHF 600,57) ;
- 20 % de la note du 8 novembre 2016 (CHF 5'993,12) ;
- 10 % de la note du 11 janvier 2017 (CHF 1'327,67) ;
- 15 % de la note du 5 avril 2017 (CHF 2'891,63) ;
- 12 % de la note du 8 mai 2017 (CHF 1'613,51) ;
- 4 % de la note du 13 juin 2017 (CHF 706,50).

Au surplus, la totalité des honoraires des avocates italiennes (CHF 66'113,26) était en lien avec les contributions d'entretien, de sorte que l'entier de ce montant devait être admis en déduction.

S'agissant des honoraires d'avocats en lien avec la procédure espagnole, l'entier de la facture de Me J_____ (CHF 2'736,33) était déductible de ses revenus. De plus, cette procédure avait également nécessité des instructions, une coordination et un suivi de la part de l'étude D_____, qui lui avait facturé pour cela des frais suivants :

- 15 % de la note du 8 novembre 2016 (CHF 4'494,84) ;
- 10 % de la note du 6 décembre 2016 (CHF 2'344,71) ;
- 15 % de la note du 11 janvier 2017 (CHF 1'991,51) ;
- 5 % de la note du 7 mars 2017 (CHF 1'430,77) ;
- 15 % de la note du 5 avril 2017 (CHF 2'891,63) ;
- 20 % de la note du 8 mai 2017 (CHF 2'689,19) ;
- 3 % de la note du 13 juin 2017 (CHF 529,87) ;

- 5 % de la note du 11 juillet 2017 (CHF 1'261,80) ;
- 5 % de la note du 12 septembre 2017 (CHF 724,28) ;
- 25 % de la note du 9 octobre 2017 (CHF 885,35).

Partant, les frais d'avocats directement liés à l'acquisition de ses revenus s'étaient élevés à CHF 275'492,47.

18. Dans sa réponse du 18 octobre 2019, l'AFC-GE a conclu à ce que les taxations contestées par la recourante soient réformées en défaveur de celle-ci, en ce sens que la déduction pour les frais d'avocats qu'elle avait admise au stade de la réclamation devait être réduite à CHF 24'932.- et au rejet du recours pour le surplus.

Dans les décisions contestées, elle avait retenu que les honoraires de l'étude D_____ (CHF 29'587,10) relatifs aux activités que celle-ci avait déployées avant l'entrée en force de l'arrêt de la chambre civile du 13 juillet 2016 étaient en lien avec les contributions d'entretien de la recourante. Il apparaissait par ailleurs que Me E_____ avait également facturé ses frais en 2016 (CHF 5'400.-), rien ne permettant de retenir que ceux-ci se rapporteraient à des activités réalisées en 2017. Or, en vertu du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, ces montants ne pouvaient pas faire l'objet d'une déduction en 2017, puisqu'ils avaient été facturés en 2016. Partant, il y avait lieu de réduire la déduction ayant été accordée à la recourante à concurrence de CHF 29'987,10 (29'587,10 + 400.-).

Pour le surplus, les taxations contestées devaient être maintenues. Les notes d'honoraires de l'étude D_____ datant de 2016 ne pouvaient pas être prises en considération au cours de l'exercice fiscal 2017, en vertu du principe précité. Seules les notes d'honoraires des 13 juin, 11 juillet, 12 septembre et 9 octobre 2017 se rapportaient directement et spécifiquement à la problématique de la fixation de contributions d'entretien en cause, à concurrence de CHF 22'231,54.

S'agissant des frais de la procédure de divorce intentée en Espagne (qui concernaient d'ailleurs des activités déployées en 2016), celle-ci n'ayant donné lieu à aucun versement effectif d'une contribution d'entretien, aucune déduction ne pouvait être admise à ce titre. Il en allait de même des notes d'honoraires de l'étude D_____ des 10 novembre et 12 décembre 2017 relatives à la procédure de divorce en Italie, celle-ci n'ayant pas non plus abouti à un versement de pension alimentaire. En effet, dès le prononcé du divorce du 5 juillet 2018, la recourante n'avait plus eu droit à une contribution d'entretien.

Par ailleurs, il ressortait du détail des notes d'honoraires de l'étude D_____ des 7 mars, 5 avril et 8 mai 2017 que, contrairement à la répartition effectuée par celle-ci, l'activité qu'elle avait déployée pendant cette période ne correspondait pas à la fixation de la contribution d'entretien. S'agissant des frais de cette étude pour ses activités de suivi et de coordination dans le cadre de la procédure en séquestre,

elle maintenait sa position consistant à accorder, « à bien plaisir », une déduction de CHF 2'700.-. Enfin, toutes les activités de ladite étude qui avaient eu trait au droit de visite des enfants, à la garde de ceux-ci et à leur entretien ne pouvaient pas être prises en considération.

19. Par courrier du 21 octobre 2019, le tribunal a communiqué à la recourante la réponse de l'AFC-GE, l'invitant à se déterminer en particulier sur la conclusion de cette dernière tendant à la *reformatio in pejus* de ses taxations, tout en lui rappelant qu'à teneur des art. 51 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) et 143 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), il pouvait en soi à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après l'avoir entendue, modifier ces taxations à son désavantage.
20. Dans sa réplique du 29 novembre 2019, sous la plume de son conseil, la recourante a persisté dans ses conclusions.

S'agissant des frais d'avocats liés à l'année 2016 dont la déduction était demandée dans le cadre de la taxation 2017, elle s'était fondée, de bonne foi, sur la pratique de l'AFC-GE selon laquelle celle-ci n'admettait une telle déduction que lorsqu'une décision civile sur les contributions d'entretien était entrée en force. Son précédent mandataire n'avait donc volontairement pas demandé la déduction de certains frais d'avocats intervenus après le jugement du 9 février 2016, pensant pouvoir le faire en 2017, « lorsqu'un nouveau jugement serait rendu ». Elle avait ainsi requis cette déduction en 2017, car c'était au cours de cette période fiscale que le jugement du TPI « du 9 septembre 2017 » (*recte* : 1^{er} septembre 2017) avait été rendu. La jurisprudence de 2019 en application de laquelle l'AFC-GE justifiait son refus ne pouvait pas s'appliquer rétroactivement, en vertu des principes de la bonne foi et de la capacité contributive, dès lors qu'elle ne pouvait plus demander une révision de sa taxation pour l'année 2016. A cet égard, elle produisait une décision sur réclamation que l'AFC-GE avait rendu le 29 juin 2017 dans le cadre de sa taxation pour l'ICC 2015 (aux termes de laquelle : « Sur la base d'une analyse des différentes pièces et documents que nous avez transmis, nous arrivons à la conclusion qu'une partie des frais d'avocat pourra être admise lors de l'année fiscale 2016, soit au moment du jugement définitif rendu le 9 février 2016. Sur le coût global, seuls les frais liés à l'acquisition du revenu (pension alimentaire) pourront être déduits de l'assiette fiscale. Celle-ci sera déterminée lors de la taxation 2016 »).

Reprenant ses arguments formulés précédemment s'agissant des frais d'avocats liés aux procédures espagnole et italienne, elle a fait valoir à titre subsidiaire que les frais de cette dernière procédure pouvaient également être considérés comme des dépenses de gestion de ses actifs, lesquelles étaient déductibles fiscalement, dès lors que la contribution d'entretien et une prestation en capital qu'elle avait demandées dans le cadre de cette procédure étaient « des frais liés au

recouvrement d'une créance qu'elle avait contre son ex-mari », alors que le tribunal italien était entré en matière sur ces questions.

S'agissant enfin des notes d'honoraires de l'étude D_____ des 7 mars, 5 avril et 8 mai 2017, c'était à tort que l'AFC-GE refusait de les déduire, au motif qu'aucune procédure concernant la contribution d'entretien n'était en cours, ce qui, selon elle, constituait une condition supplémentaire injustifiée. Cette étude avait procédé à une répartition précise de toutes ses notes d'honoraires et certifié que celles-ci étaient en lien direct avec les contributions d'entretien litigieuses ; il n'appartenait pas à l'AFC-GE de remettre en cause cette appréciation.

21. Par duplique du 20 décembre 2019, l'AFC-GE a également persisté dans ses conclusions, se limitant à relever que la recourante n'avancait aucun argument nouveau pouvant influencer sur le sort du litige.

EN DROIT

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).
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.
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

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, 4^{ème} 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).

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).

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

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).

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 2^{ème} 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).

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

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).

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.

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, 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 arrêtee 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).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 16 août 2019 par Madame A_____ contre les décisions sur réclamation prises à son égard par l'administration fiscale cantonale le 17 juillet 2019 ;

2. le rejette ;

cela fait :

3. annule lesdites décisions et les bordereaux y relatifs en tant qu'ils tiennent compte d'une déduction pour des frais d'avocats de CHF 54'919.- ;

4. invite l'administration fiscale cantonale à établir de nouveaux bordereaux en tenant compte d'une déduction de CHF 24'932.- et lui renvoie le dossier à cette fin ;

et par ailleurs :

5. met un émolument de CHF 1'500.- à la charge de la recourante, lequel est partiellement couvert par son avance de frais de CHF 700.-, le solde dû s'élevant à CHF 800.- ;

6. dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

7. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant: Yves JOLIAT, président, Stéphane TANNER et Damien BONVALLAT,
juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

Le président

Yves JOLIAT

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière