149 II 19 | TF, 23.09.2022, 2C_382/2021*

La clause générale de l'art. 25 LIFD ne permet pas de déduire, à titre de frais d'acquisition du revenu, les honoraires d'avocat engendrés par une procédure diligentée dans le but d'obtenir ou de maintenir des contributions d'entretien.

Faits

Une contribuable dépose auprès de l'Administration fiscale cantonale genevoise (AFC-GE) sa déclaration fiscale. Elle déclare avoir perçu des contributions d'entretien pour un montant de CHF 220'000 et sollicite une déduction de CHF 320'000 à titre de frais d'acquisition du revenu pour ses frais d'avocat liés à l'obtention des contributions d'entretien.

L'AFC-GE taxe la contribuable en refusant la déduction des frais d'avocat. Sur réclamation, l'AFC-GE admet une déduction de CHF 50'000. Le Tribunal administratif de première instance (TAPI) rejette le recours de la contribuable et procède à une *reformatio in pejus* en fixant la déduction à CHF 25'000.

L'Administration fédérale des contributions (AFC) et la contribuable forment un recours auprès de la Cour de justice, laquelle admet très partiellement le recours de la contribuable, mais confirme en substance le jugement du TAPI.

L'AFC forme un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral s'agissant de l'impôt fédéral direct. Le Tribunal fédéral doit se prononcer sur la déductibilité des honoraires d'avocat à titre de frais d'acquisition du revenu liés à l'obtention des contributions d'entretien.

Droit

Dans un premier temps, le Tribunal fédéral se penche sur la nature fiscale des contributions d'entretien ainsi que leur système d'imposition.

Sur le principe, les prestations résultant d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille ne sont pas traitées comme des revenus sous l'angle du droit fiscal

(cf. art. 33 al. 1 let. c, art. 34 let. a et art. 24 let. e LIFD).

En dérogation à ce qui précède, la pension alimentaire ainsi que les contributions d'entretien obtenues par le contribuable divorcé ou séparé judiciairement ou de fait sont imposables à titre de revenu chez le bénéficiaire (art. 23 let. f LIFD). Le contribuable qui les verse peut déduire ces mêmes contributions (art. 33 al. 1 let. c LIFD). Ce régime dérogatoire, qui se fonde sur le lien économique et juridique spécifique entre ex-époux et leur capacité économique respective, doit être interprété de manière restrictive. Ainsi, les contributions d'entretien constituent des revenus particuliers, qui doivent être distingués des autres revenus.

Dans un second temps, le Tribunal fédéral examine si les frais engagés par un contribuable en lien avec l'obtention d'une contribution d'entretien sont déductibles.

Selon 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 33*a* LIFD. Cette disposition doit être comprise comme une clause générale, de sorte que des frais d'acquisition du revenu peuvent être déduits même s'ils ne sont pas mentionnés aux art. 26 ss LIFD. Pour être admis en tant que tels, les frais d'acquisition doivent être causés par le revenu imposable et présenter un lien de connexité étroit avec celui-ci. Sur le principe, des frais d'avocat peuvent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles selon l'art. 25 LIFD. Néanmoins, faute de lien de connexité suffisant, le Tribunal fédéral ne l'a jamais admis en pratique.

En l'occurrence, les procédures de droit matrimonial portent souvent sur de nombreuses questions relatives à la fin de la vie commune de sorte qu'il n'est pas possible d'établir un lien de connexité suffisant entre les frais d'avocat et l'obtention des contributions d'entretien. Selon le Tribunal fédéral, il n'y pas lieu de traiter différemment sous l'angle de l'art. 25 LIFD une procédure de droit matrimonial au motif qu'elle se limite à la contribution d'entretien.

Par conséquent, au vu de sa jurisprudence restrictive et du régime de taxation exceptionnel des contributions d'entretien, le Tribunal fédéral estime que les honoraires d'avocat

déboursés dans le but d'obtenir une contribution d'entretien ne sauraient constituer des frais d'acquisition déductibles selon l'art. 25 LIFD.

Partant, le Tribunal fédéral admet le recours de l'AFC. La déduction est refusée s'agissant de l'impôt fédéral direct.

Note

Le Tribunal fédéral a délibéré sur le présent recours en séance publique le 23 septembre 2022. Par trois voix contre deux, il a tranché en défaveur de la déductibilité des honoraires d'avocat liés à l'obtention d'une contribution d'entretien.

Proposition de citation : Tobias Sievert, La déductibilité des honoraires d'avocat liés à l'obtention d'une contribution d'entretien, in: https://lawinside.ch/1244/