

Tribunal fédéral – 2C\_382/2021  
destiné à la publication  
II<sup>ème</sup> Cour de droit civil  
Arrêt du 23 septembre 2022 (f)

Newsletter décembre 2022



Résumé et analyse

Mesures protectrices,  
procédure ; déduction des  
frais d'avocat

Proposition de citation :

Thierry Bornick / Thierry Obrist, Non-  
déductibilité des frais d'avocat liés à  
l'obtention de contributions d'entretien ;  
analyse de l'arrêt du Tribunal fédéral  
2C\_382/2021, Newsletter  
DroitMatrimonial.ch décembre 2022

**Art. 25 et 33 al. 1 let. c LIFD**

## Non-déductibilité des frais d'avocat liés à l'obtention de contributions d'entretien

Thierry Bornick\* / Thierry Obrist\*\*

### I. Objet de l'arrêt

Le contribuable divorcé, séparé judiciairement ou de fait peut déduire de son revenu les contributions d'entretien qu'il verse à l'autre parent pour l'enfant sur lequel ce dernier a l'autorité parentale (art. 33 al. 1 let. c LIFD et 9 al. 2 let. c LHID). Corollairement, ces prestations sont qualifiées de revenus imposables auprès du parent bénéficiaire (art. 23 let. f LIFD et art. 7 al. 4 let. g *in fine* LHID).

Pour l'impôt fédéral direct, l'art. 25 LIFD dispose très sommairement que sont déduites du revenu « les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a ». Non sans s'écarter d'une interprétation strictement littérale de cette disposition, la jurisprudence constante et la doctrine dominante considèrent à juste titre que l'art. 25 LIFD constitue une clause générale selon laquelle tous les frais d'acquisition du revenu sont en principe déductibles.

Dans ce contexte, plusieurs tribunaux cantonaux<sup>1</sup> ont admis la déductibilité des frais d'avocat liés à l'obtention de contributions d'entretien. Par son arrêt référencé 2C\_382/2021 (destiné à la publication), le Tribunal fédéral a pris le contrepied de ces pratiques cantonales en retenant la non-déductibilité de ces honoraires d'avocat.

---

\* Collaborateur scientifique à l'Université de Neuchâtel.

\*\* Professeur ordinaire de droit fiscal à l'Université de Neuchâtel.

<sup>1</sup> Cour de justice GE, ATA/360/2021 du 23 mars 2021 consid. 13 ; Cour de justice GE, ATA/1500/2019 du 8 octobre 2019, consid. 6 ; Tribunal administratif de première instance GE, JTAPI/553/2021 du 31 mai 2021, consid. 8 ss et réf. citées ; Steuerrekursgericht ZH, 1 DB.2022.8 (1 ST.2022.10) du 31 mai 2022, consid. 3c/bb. Pour des jugements cantonaux laissant la question ouverte, cf. notamment : CDAP VD, FI.2021.0070 consid. 3c et réf. citée.

## II. Résumé de l'arrêt

### A. Les faits

Une contribuable genevoise s'est séparée en août 2014 de son époux avec lequel elle a eu trois enfants. Par jugement du 9 février 2016, son époux est condamné à lui verser une pension d'entretien mensuelle pour elle et ses enfants à hauteur d'un montant de CHF 20'000 dès 2016. Le 20 mars 2017, elle a introduit avec succès, auprès du Tribunal régional de l'Oberland bernois, une requête en séquestre sur les avoirs de son époux pour un montant de CHF 94'000, en vue de recouvrer les arriérés de la pension alimentaire fondée sur ce jugement. Elle obtient en conséquence, en avril 2017, un versement de CHF 101'930.05. Ce montant incluait une indemnité de procédure de CHF 5'000 pour les honoraires de son avocat. Cette même année, le Tribunal genevois de première instance a rejeté la requête de son époux tendant notamment à la suppression de la pension alimentaire qu'il lui versait. Le divorce est prononcé en 2018 par un tribunal italien, celui-ci rejetant du reste une nouvelle demande de contributions d'entretien déposée par la contribuable.

En août 2018, la contribuable a déposé auprès de l'administration fiscale genevoise sa déclaration fiscale pour l'année 2017, par laquelle elle indiquait notamment avoir perçu des contributions d'entretien à hauteur de CHF 223'736 et revendiquait une déduction de CHF 320'908 à titre de frais d'acquisition du revenu pour les honoraires d'avocat liés à l'obtention desdites contributions. La déduction de ces frais d'avocats est refusée dans un premier temps par l'administration fiscale, avant d'être partiellement admise, à hauteur de CHF 54'919, sur réclamation.

Par jugement du 4 mai 2020, le Tribunal administratif de première instance genevois a rejeté le recours déposé par la contribuable et a procédé à la *reformatio in pejus* des décisions de taxation, en ce sens que seule une déduction de CHF 24'932 en lien avec ses frais d'avocat a été admise pour les ICC et l'IFD concernant la période fiscale 2017.

L'Administration fédérale des contributions (ci-après : l' « AFC ») a déposé un recours devant la Cour de justice contre le jugement du 4 mai 2020 en concluant que les frais d'avocat ne devaient pas être déductibles. La contribuable a également interjeté recours en réclamant une déduction de CHF 270'492.47 à titre de frais d'acquisition du revenu en lien avec ses frais d'avocat. Par arrêt du 23 mai 2021, la Cour de justice genevoise a rejeté, en tant qu'il était recevable, le recours interjeté par l'Administration fédérale et a admis partiellement le recours formé par la contribuable pour retenir une déduction des honoraires d'avocat à hauteur de CHF 27'443.18, soit CHF 22'231.54 en lien avec la procédure initiée en 2017 devant le Tribunal de première instance par l'époux de la contribuable dans le but notamment de supprimer la pension qu'il lui versait et CHF 5'211.64 en lien avec la procédure de séquestre diligentée par la contribuable à l'encontre de son époux devant le Tribunal régional de l'Oberland bernois.

L'Administration fédérale a déposé un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral en considérant qu'aucun honoraire d'avocat ne devait être déductible. L'Administration fiscale genevoise a renoncé à se déterminer. La contribuable a conclu à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet.

## B. Le droit

### 1. Grief de l'arbitraire

Dans son recours, l'AFC invoque d'abord un établissement manifestement inexact des faits et une appréciation arbitraire des preuves. Selon la recourante en effet, la Cour de justice aurait arbitrairement constaté que la procédure devant le Tribunal de première instance qui a abouti à l'ordonnance du 1<sup>er</sup> septembre 2017 portait sur la suppression de la pension alimentaire de la contribuable, sans préciser les autres objets de cette procédure. Le Tribunal fédéral considère que la Cour de justice n'a certes « pas fait preuve d'une grande précision dans l'établissement des faits » et sous-entend qu'une distinction plus précise des différents enjeux de cette procédure aurait été souhaitable. Pour autant, il considère que cela ne suffit pas pour retenir que l'instance inférieure a constaté les faits de manière manifestement inexacte sur ce point (consid. 3.1 s.).

La recourante estime également que la Cour de justice s'est arbitrairement fondée sur les déclarations de l'avocat de la contribuable pour admettre qu'un certain pourcentage forfaitaire des notes d'honoraires se rapportait directement aux activités liées à l'obtention des contributions d'entretien en cause. Selon l'AFC, la Cour de justice n'aurait pas dû reprendre tels quels les chiffres indiqués par l'avocat de la contribuable, mais aurait dû examiner pour chaque prestation facturée si les honoraires en question se rapportaient aux contributions d'entretien ou à d'autres litiges. Le Tribunal fédéral considère « les critiques de la recourante soulèvent un vrai problème concernant l'établissement des faits », mais n'examine pas cette question plus en détail car la rectification de l'état de fait serait sans incidence sur l'issue du litige (consid. 3.3 s.).

### 2. Non-déductibilité des frais d'avocat liés à l'obtention de contributions d'entretien

Le cœur de l'arrêt concerne le principe même de la déductibilité des frais d'avocat lorsque ceux-ci sont engagés afin d'obtenir des contributions d'entretien. La recourante soutient en effet que le régime d'imposition exceptionnel des contributions d'entretien fondé sur les art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD doit être interprété restrictivement, ce qui a pour conséquence que les frais d'acquisition de ce revenu ne seraient jamais déductibles sur la base de l'art. 25 LIFD.

Le Tribunal fédéral rappelle que la LIFD fixe comme principe que le contribuable ne peut déduire ni les frais pour son entretien et celui de sa famille (art. 34 let. a LIFD) ni les prestations versées en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille (art. 33 al. 1 let. c LIFD), tandis que ces prestations sont exonérées chez le bénéficiaire (art. 24 let. e LIFD ; cf. ATF 125 II 183 consid. 6.a) ; cette réglementation découlant de l'idée selon laquelle les flux d'argent ne sont pas appréhendés sous l'angle du droit fiscal dès lors qu'ils interviennent au sein de la communauté familiale. En conséquence, les prestations perçues par un contribuable en exécution d'une obligation d'entretien ou d'assistance fondée sur le droit de la famille ne sont, en principe, pas traitées comme des revenus sous l'angle du droit fiscal (consid. 5.2).

En dérogation à ce qui précède, l'art. 23 let. f LIFD prévoit que les pensions alimentaires obtenues 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 sont imposables à titre de revenu auprès de leur bénéficiaire et, à teneur de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, déductibles auprès du contribuable qui les verse. Le Tribunal fédéral exprime que cette exception se justifie en lien avec le principe de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst. féd.), au sens duquel toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens. Il rappelle ensuite sa jurisprudence selon laquelle le régime de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD « doit être interprété de manière restrictive pour des raisons de systématique fiscale, le sens et le but de cette disposition étant d'ancrer dans les relations entre les ex-époux le principe de la concordance ou de la correspondance ». Il ajoute que ce régime exceptionnel a « pour but de répartir la charge fiscale d'un revenu déjà acquis par le débirentier sur la base d'un lien économique et juridique spécifique qui subsiste entre les ex-époux et qui maintient, dans une certaine mesure, la communauté familiale préexistante ». Le Tribunal fédéral estime par conséquent que les contributions d'entretien constituent des « revenus particuliers » (consid. 5.3 s.).

Le Tribunal fédéral examine ensuite la portée de l'art. 25 LIFD, dans la mesure où la déductibilité des contributions d'entretien a été accordée sur la base de cette disposition. Même si cette disposition prévoit sommairement que « 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 », la jurisprudence constante ainsi que la doctrine majoritaire retiennent que l'art. 25 LIFD doit être compris comme une clause générale qui permet la déduction des frais d'acquisition des revenus pour lesquels une déduction n'est pas explicitement prévue aux articles 26 ss LIFD (consid. 6.1 s.).

Notre Haute Cour relève que la jurisprudence rendue en application de l'art. 25 LIFD admet certes que des frais d'avocat peuvent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles, mais aussi qu'elle ne l'a encore jamais reconnu dans le contexte des contributions d'entretien. Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral juge que l'art. 25 LIFD ne permet pas la déductibilité de tels honoraires d'avocat et avance diverses justifications. D'abord, il considère qu'il ne faudrait pas « perdre de vue que les procédures de droit matrimonial ont fréquemment pour spécificité de régler l'ensemble des questions soulevées par la fin de la vie commune et la variété des objets qui y sont traités empêche l'établissement d'un lien de connexité direct et étroit entre les frais d'avocat et la réalisation du revenu que représentent les contributions d'entretien » et que, dans de telles procédures, il serait « impossible » de distinguer les frais afférents aux contributions d'entretien des autres questions (non pécuniaires et pécuniaires). Dans ce contexte, il ne se justifierait pas, selon le Tribunal fédéral, de ne reconnaître la déductibilité des frais d'avocats que pour les seules procédures judiciaires qui se limitent aux pensions alimentaires et aux contributions d'entretien. Il invoque ensuite le principe de la concordance qui serait contrarié en cas d'admission de la déductibilité pour le parent qui reçoit les contributions d'entretien, dès lors que l'autre parent ne pourrait déduire aucun frais en l'absence de revenu (consid. 6.5).

Partant, le Tribunal fédéral a posé le principe que l'art. 25 LIFD, interprété restrictivement, ne permet pas de déduire les frais d'avocat engagés pour obtenir des contributions d'entretien. Il admet donc le recours de l'AFC et réforme l'arrêt attaqué (consid. 7 s.).

### III. Analyse

#### A. Contexte : la clause générale de l'art. 25 LIFD

Les tribunaux<sup>2</sup> et la doctrine dominante<sup>3</sup> admettent que l'art. 25 LIFD constitue une véritable clause générale selon laquelle tous les frais d'acquisition du revenu sont déductibles. En suivant cette acception, le rattachement d'une dépense à un revenu imposable doit conduire à l'acceptation de la déductibilité. La doctrine soutient de façon convaincante que toute interprétation différente de l'art. 25 LIFD serait contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive (« *Leistungsfähigkeitsprinzip* »)<sup>4</sup> et au principe de l'imposition du revenu net (« *Nettoprinzip* »)<sup>5</sup>. Une interprétation extensive de l'art. 25 LIFD se justifie surtout, selon nous, du fait que l'on peut raisonnablement penser, à défaut de toute motivation contraire lors des travaux parlementaires, que le législateur a souhaité une harmonisation verticale pour l'IFD et l'ICC sur cette question<sup>6</sup>, ce qui pousse donc à admettre l'existence d'une clause générale pour l'IFD dès lors que l'art. 9 al. 1 LHID dispose que sont déductibles les « dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu » sans dresser une liste exhaustive de déductions ou prévoir des exceptions.

La notion de « frais d'acquisition du revenu » est homogène et la doctrine soutient usuellement qu'elle vaut pour tous les types de revenus imposables<sup>7</sup>. Ainsi, des frais d'avocat peuvent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles lorsqu'ils sont par exemple nécessaires à l'obtention d'un revenu issu d'une rente<sup>8</sup>. Un lien de connexité direct doit exister entre les dépenses et les revenus imposables<sup>9</sup>. Le lien de connexité est d'abord admis lorsque les dépenses sont engagées dans le but d'acquérir le revenu, mais également lorsqu'elles sont causées par l'acquisition du revenu<sup>10</sup>. Autrement dit, les frais d'acquisition peuvent constituer

---

<sup>2</sup> Arrêts TF 2C\_1278/2012 et 2C\_1279/2012 du 14 octobre 2013, consid. 5 ; arrêts TF 2C\_681/2008 et 2C\_682/2008 du 12 décembre 2008, consid. 3.3 et réf. citées, in StR 2009, p. 380 ss = RDAF 2009 II p. 422 ss.

<sup>3</sup> LOTHAR JANSEN, *Der Schaden im Einkommensteuerrecht – gleichzeitig eine Abhandlung über die Prinzipien des schweizerischen Steuerrechts*, in *Ohne jegliche Haftung – Festschrift für Willi Fischer, Böhme/Gähwiler/Theus/Simoni/Zuberbühler* (édit.), Zurich 2016, p. 251-281, p. 272 ; NOËL YVES, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Noël/Aubry Girardin (édit.), 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, N 8 ad art. 25 LIFD ; *contra* : cf. not. KOCHER MARTIN, *Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen*, Berne 2018, N 1642 s.

<sup>4</sup> NOËL YVES, op. cit., N 8 ad art. 25 LIFD. D'après le principe de l'imposition selon la capacité contributive, qui constitue une émanation fiscale du principe de l'égalité de traitement, chaque contribuable doit participer à la couverture des dépenses publiques en fonction de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 161 ; ATF 114 Ia 321 consid. 3b p. 323 s.). Ce principe commande une juste prise en considération de toutes les dépenses nécessaires des contribuables, ce qui inclut les dépenses effectuées afin d'acquérir un revenu imposable.

<sup>5</sup> REICH MARKUS/HUNZIKER SILVIA, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, Zweifel/Beusch (édit.), 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, N 12 ad art. 25. Le principe du revenu net exige que seul le disponible excédant les frais d'acquisition du revenu soit pris en considération (ATF 142 IV 315 consid. 5.3.2 p. 321).

<sup>6</sup> Dans ce sens : cf. NOËL YVES, op. cit., N 8 ad art. 25.

<sup>7</sup> REICH MARKUS/HUNZIKER SILVIA, op. cit., N 10 ad art. 25.

<sup>8</sup> Arrêt TF 2C\_1058/2017 du 5 février 2019, consid. 11.1 ; arrêt TF 2C\_415/2015 du 31 mars 2016, consid. 4.

<sup>9</sup> Arrêt TF 2C\_534/2018 du 27 septembre 2019, consid. 3.6.1 ; REICH MARKUS/HUNZIKER SILVIA, op. cit., N 8 ad art. 25 ; NOËL YVES, op. cit., N 10 ad art. 25 ;

<sup>10</sup> Arrêt (du Tribunal fédéral) 2A.252/2002, consid. 3b, in RDAF 1996 p. 404 ss ; PHILIP FUNK, *Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten*, in ASA 58 p. 305 ss, p. 321 ; REICH MARKUS/HUNZIKER SILVIA, op. cit., N 8 ad art. 25.

la cause ou la conséquence du revenu<sup>11</sup>. Pour que le lien de causalité soit admis, il suffit que les dépenses puissent être considérées, d'après l'expérience de la vie, comme favorables à l'acquisition du revenu et qu'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce<sup>12</sup>. En revanche, il n'est pas nécessaire de démontrer que le revenu n'aurait pas été réalisé sans les dépenses concernées<sup>13</sup>. Pour cette raison, plusieurs auteurs considèrent qu'il serait plus juste de parler d'un rapport de connexité entre les dépenses et l'« effort d'acquisition du revenu »<sup>14</sup>.

Compte tenu de tout ce qui précède, et notamment du fait que le Tribunal fédéral a déjà admis le principe de la déductibilité des frais d'avocats lorsque ceux-ci sont par exemple liés à l'obtention d'une rente, on pouvait raisonnablement s'attendre à ce que des honoraires liés à l'obtention de contributions d'entretien soient déductibles. Le Tribunal fédéral en a décidé autrement. Avant d'apprécier les diverses justifications qui ont conduit à cette solution, on doit souligner ici le caractère singulier – voire étonnant – de cette jurisprudence. Elle introduit en effet une première exception à la clause dite « générale » de l'art. 25 LIFD qui fondait jusqu'à présent la déductibilité de dépenses liées à n'importe quel revenu imposable. Au sens de cette jurisprudence, les dépenses liées à l'obtention de contributions d'entretien sont à présent les seules dépenses à ne pas être déductibles alors même qu'elles se trouveraient dans un rapport de connexité direct avec un revenu imposable et que les autres conditions susmentionnées seraient respectées.

## B. Pluralité des interprétations téléologiques

Le Tribunal fédéral a essentiellement fondé la non-déductibilité de ces frais d'avocat sur l'idée que l'art. 33 al. 1 let. c LIFD doit être interprété restrictivement. Cette interprétation restrictive se justifierait notamment en raison du principe de la concordance, sur lequel on reviendra (cf. *infra*, ch. III/C), qui constituerait « le sens et le but » de cette disposition. Elle reposerait également sur l'idée que l'art. 33 al. 1 let. c LIFD suivrait le but « de répartir la charge fiscale d'un revenu déjà acquis par le débirentier sur la base d'un lien économique et juridique spécifique qui subsiste entre les ex-époux et qui maintient, dans une certaine mesure, la communauté familiale préexistante », ce qui fait des contributions d'entretien « des revenus particuliers qui se distinguent par leurs caractéristiques des autres revenus »<sup>15</sup>.

ROBERT et BAUMANN ont apporté une autre justification (non reprise par le Tribunal fédéral) en faveur d'une interprétation restrictive de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD dans ce contexte. Selon ces auteurs, cette interprétation restrictive se justifierait du fait que le législateur a exceptionnellement dérogé au principe général de la non-déductibilité des frais d'entretien de la famille (art. 24 let. e et 34 let. a LIFD) pour les contributions d'entretien et que, « à défaut d'une réglementation exceptionnelle équivalente concernant [les honoraires d'avocat], ceux-ci restent liés par le principe général selon lequel les frais d'entretien du contribuable et de sa

---

<sup>11</sup> Pour quelques implications de cette distinction, cf. not. : PHILIP FUNK, op. cit., p. 321 ss.

<sup>12</sup> Arrêt (du Tribunal fédéral) du 27 mai 1999, in RDAF II p. 412, p. 414.

<sup>13</sup> NOËL YVES, op. cit., N 11 ad art. 25.

<sup>14</sup> NOËL YVES, op. cit., N 11 ad art. 25 et réf. citées.

<sup>15</sup> Arrêt commenté, consid. 5.4.

famille ne sont pas déductibles »<sup>16</sup>. Cette approche n'est pas dénuée de sens et trouve du reste des appuis dans la jurisprudence<sup>17</sup>. Il est vrai que le régime de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD a été décrit comme « insolite » par le Conseil fédéral lors des travaux législatifs<sup>18</sup>. Selon nous, cela ne suffit toutefois pas à retenir une interprétation restrictive de cette disposition et il y a lieu de rechercher la volonté réelle du législateur.

Dans l'arrêt commenté, le Tribunal fédéral a rappelé que le législateur a introduit le système de l'imposition – respectivement de la déductibilité – des contributions d'entretien car celui-ci « se conciliait mieux avec le principe de la capacité économique que la norme inverse qui figurait dans l'AIFD »<sup>19</sup>. Or, si l'on retient que l'art. 33 al. 1 let. c LIFD a surtout été introduit pour que l'imposition soit plus adaptée à la substance économique à disposition des contribuables, il se justifie plutôt de tenir compte des dépenses qui sont engagées afin d'obtenir les contributions d'entretien. Autrement dit, l'art. 33 al. 1 let. c LIFD devrait, dans cette optique, être interprété de manière extensive pour que soient également déductibles les dépenses engagées dans le but d'obtenir les contributions d'entretien ; ce qui permet une imposition plus circonstanciée qui se fonde sur le revenu net. En considérant les travaux préparatoires du Conseil fédéral<sup>20</sup> et la doctrine<sup>21</sup>, il nous semble que c'est bien le principe de l'imposition selon la capacité contributive qui constitue la première raison d'être de la fiscalisation des contributions d'entretien. Dans ce sens, le Conseil fédéral avait constaté que la fiscalisation des contributions d'entretien répondait « à un souhait unanimement exprimé »<sup>22</sup>. La non-déductibilité des frais d'avocat revient selon nous à vider en partie ce régime de son sens et il n'est pas évident d'admettre que le législateur eut souhaité une telle interprétation restrictive.

Dans l'hypothèse où l'on considérerait que la volonté du législateur ne peut être clairement déterminée et que plusieurs interprétations sont admissibles (compte tenu ici des diverses interprétations téléologiques qui ont été relevées ci-dessus), il convient de choisir l'interprétation qui est la plus conforme à la Constitution<sup>23</sup>. De jurisprudence constante, une interprétation conforme à la Constitution trouve ses limites dans le sens et le texte clair d'une norme légale<sup>24</sup> ; ce qui n'est manifestement pas le cas ici en raison du silence du législateur. Or, l'interprétation la plus conforme à la Constitution est celle qui permet une meilleure prise en considération de la situation économique des contribuables, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 Cst. féd.). Sous cet angle, il s'agirait donc d'admettre la déductibilité des frais d'avocat engagés afin d'obtenir des contributions d'entretien.

---

<sup>16</sup> BAUMANN CHARLOTTE/ROBERT YVES, in *Au carrefour des contributions*, Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, Gani/Rochat Pauchard (édit.), Berne 2020, p. 511 ss, p. 523.

<sup>17</sup> Cf. ATF 139 II 363, arrêt TF 2C\_103/2009 du 10 juillet 2009 et ATF 125 II 183, cités in BAUMANN CHARLOTTE/ROBERT YVES, op. cit., p. 523.

<sup>18</sup> Message harmonisation fiscale, p. 174.

<sup>19</sup> Arrêt commenté, consid. 5.3

<sup>20</sup> Message harmonisation fiscale, p. 174.

<sup>21</sup> JAKES CHRISTINE, De divers aspects du régime de déduction et d'imposition des pensions alimentaires, in RDAF 2008 II p. 329 ss, p. 331 ; BAUMANN CHARLOTTE/ROBERT YVES, op. cit., p. 523.

<sup>22</sup> Message harmonisation fiscale, p. 174.

<sup>23</sup> ATF 136 II 149 c. 3 p. 154 ; ATF 131 II 562 c. 3.5 p. 567 et réf. citées.

<sup>24</sup> ATF 131 II 697 c. 4.1 p. 703 et réf. citées, in RDAF 2006 II 140.

### C. Relativisation du principe de la concordance

L'interprétation restrictive du Tribunal fédéral sur la portée de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD se justifierait aussi « pour des raisons de systématique fiscale, le sens et le but de cette disposition étant d'ancrer dans les relations entre les ex-époux le principe de la concordance ou de la correspondance »<sup>25</sup>. D'après ce principe, les revenus exonérés ne font en principe pas l'objet d'une déduction correspondante auprès du débiteur alors que, inversement, une prestation est en principe déductible pour le débiteur parce qu'elle est imposée auprès de son bénéficiaire<sup>26</sup>.

Le principe de la concordance a récemment été examiné par le Tribunal fédéral dans le contexte de la déductibilité des contributions d'entretien versées à une autorité tutélaire<sup>27</sup>. Dans cette affaire, l'instance inférieure avait estimé que la déduction devait être refusée au contribuable qui, suite au décès de son ex-épouse, versait les contributions d'entretien à une entité qui ne pouvait pas être imposée sur celles-ci<sup>28</sup>, en estimant que le principe de la concordance constitue « [den] Sinn und Zweck »<sup>29</sup> du régime de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD. En considérant que le législateur n'avait pas pensé à la situation des contributions d'entretien versées à une autorité tutélaire<sup>30</sup>, le Tribunal fédéral a confronté l'intention du législateur d'établir un régime conforme au principe de l'imposition selon la capacité contributive avec sa volonté concurrente de concrétiser le principe de la concordance<sup>31</sup>. Il en a conclu que le principe de l'égalité de traitement (« *Rechtsgleichheitsgebot* ») commandait que la déduction soit octroyée même en l'absence de toute imposition d'autre part<sup>32</sup>.

Dans le cadre de la déductibilité des contributions d'entretien versées à une autorité tutélaire, et à notre sens aussi pour celle des frais d'avocats engagés dans le cadre de litiges sur le versement de contributions d'entretien, il sied de privilégier l'application du principe de l'imposition selon la capacité contributive et non du principe de la concordance. L'idée de ne pas octroyer de déduction au parent qui verse les contributions d'entretien au seul motif que l'autre parent ne serait pas imposé selon sa capacité contributive revient, en quelque sorte, à justifier une nouvelle iniquité par une iniquité préexistante. Il appartient davantage, dans ce cas, au législateur de corriger la seconde situation fiscale plutôt qu'aux autorités exécutives et/ou judiciaires de péjorer la première.

### D. Praticabilité de l'imposition

D'après le principe de la praticabilité de l'imposition, chaque norme juridique doit être conçue de manière à être praticable ; c'est-à-dire qu'elle doit pouvoir être mise en œuvre facilement

---

<sup>25</sup> Arrêt commenté, consid. 5.4, avec renvois à l'arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019, consid. 2.2, et à l'ATF 125 II 183 consid. 6 g.

<sup>26</sup> Arrêt TF 2C\_436/2010 du 16 septembre 2010, consid. 5.2.

<sup>27</sup> Arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019.

<sup>28</sup> Arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019, consid. 2.2.

<sup>29</sup> Arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019, consid. 2.2.

<sup>30</sup> Arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019, consid. 4.4.

<sup>31</sup> Arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019, consid. 5.2.

<sup>32</sup> Arrêt TF 2C\_139/2019 du 18 décembre 2019, consid. 5.3.



par les autorités compétentes<sup>33</sup>. Le Tribunal fédéral se réfère à ce principe lorsqu'il considère que, lorsqu'une procédure judiciaire ne porte pas exclusivement sur la question des contributions d'entretien, il serait « impossible de distinguer les frais afférents aux contributions d'entretien et ceux concernant des questions non pécuniaires »<sup>34</sup>.

L'application du principe de la praticabilité de l'imposition est propre à compromettre le principe de l'égalité de traitement. En effet, la simplification ou la schématisation du régime fiscal pour des raisons de praticabilité induit typiquement une appréhension imparfaite de la complexité qui caractérise toute situation de fait individuelle. Afin d'apprécier la constitutionnalité d'une dérogation au principe de l'égalité de traitement au profit du principe de la praticabilité, il sied notamment de procéder à une pesée des intérêts entre, d'une part, les effets positifs de la simplification et, d'autre part, l'ampleur de la surimposition ou des privilèges engendrés par la mesure<sup>35</sup>.

Il est habituellement procédé à l'examen de la praticabilité au moment de l'élaboration de la loi, et non lorsqu'il s'agit de l'interpréter. Aussi, dans l'éventualité où une procédure de taxation devait être difficilement praticable, c'est avant tout au législateur que revient l'attribution de modifier la loi pour la simplifier en dérogeant dans une certaine mesure, cas échéant, au principe de l'égalité de traitement. Le Tribunal fédéral, lorsqu'il invoque les difficultés pratiques de l'application de l'art. 25 LIFD aux frais d'avocat litigieux, court selon nous le risque de se substituer au législateur. C'est peut-être pour cette raison que notre Haute Cour formule que cette déductibilité n'est pas seulement difficilement applicable, mais qu'il serait même « impossible de distinguer les frais afférents aux contributions d'entretien et ceux concernant des questions non pécuniaires »<sup>36</sup>, en fournissant ainsi une raison impérieuse d'interpréter restrictivement l'art. 33 al. 1 let. c LIFD.

En l'occurrence, les problèmes potentiels en termes de praticabilité de l'imposition renvoient essentiellement à la question de la contrôlabilité des dépenses invoquées par les contribuables. Afin de limiter la portée de la déduction aux seuls frais d'avocat relatifs aux contributions d'entretien (à l'exclusion de ceux qui seraient par exemple en lien avec la dissolution du régime matrimonial), il est incontestable que les administrations fiscales doivent – dans une certaine mesure – se fier aux déclarations des contribuables. Il n'en demeure pas moins que les administrations fiscales sont confrontées à des difficultés similaires dans d'autres contextes, et ce sans que les déductions concernées ne soient remises en cause par les tribunaux ni même par le législateur. Il en va ainsi, par exemple, de la déductibilité des frais d'entretien d'immeubles. En effet, la qualification des dépenses en tant que frais d'entretien (déductibles) ou travaux à plus-value (non déductibles) s'opère d'abord, dans les faits, sur la base du libellé de la facture et du descriptif des travaux de l'entrepreneur. Lorsque des dépenses ont un caractère mixte, il est nécessaire de les ventiler et plusieurs

---

<sup>33</sup> LOCHER PETER, *Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts*, Berne 2014, p. 229 ; YERSIN DANIELLE/AUBRY GIRARDIN FLORENCE, Remarques préliminaires, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Noël/Aubry Girardin (édit.), 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, N 107.

<sup>34</sup> Arrêt commenté, consid. 6.5.

<sup>35</sup> WORTHA ANNEKATRIN, *Schutz und Förderung der Familie, Verfassungsrechtliche Vorgaben und Umsetzung im Sozialversicherungs- und Steuerrecht*, thèse, Zurich 2016, N 397 ; YERSIN DANIELLE, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in *RDS 1992 II* p. 145 ss, N 106.

<sup>36</sup> Arrêt commenté, consid. 6.5.

administrations fiscales cantonales ont établi des directives à cette fin<sup>37</sup>. Pour en revenir aux frais d’avocat liés à l’obtention de contributions d’entretien, les indications des avocats ainsi que les informations contenues dans leurs time-sheet permettent similairement, à notre sens, de vérifier leur déductibilité. La contrôlabilité du caractère déductible des dépenses ainsi que les éventuelles ventilations des dépenses mixtes ne nous apparaissent pas plus compliquées ici que dans le contexte de l’entretien d’immeubles.

Selon nous, trois arguments appuient encore ce qui précède. Premièrement, selon les règles de répartition du fardeau de la preuve, il incombe aux contribuables d’apporter la preuve que leurs dépenses sont déductibles<sup>38</sup>. Dans ce sens, si un contribuable n’arrive pas à démontrer que les frais d’avocats se trouvent dans un lien de connexité avec les contributions d’entretien, ou encore s’il ne parvient pas à apporter la preuve du caractère nécessaire des dépenses<sup>39</sup>, l’administration fiscale peut refuser tout ou partie de la déduction en se fondant sur les règles de procédure usuelles. Les administrations fiscales sont libres d’établir les pratiques administratives qu’elles jugent appropriées à cette fin. Deuxièmement, on rappellera que les contribuables et les mandataires qui déclarent faussement la déductibilité de dépenses courent le risque d’être condamnés pénalement pour soustraction d’impôt sous ses différentes formes (art. 177 ss LIFD et 56 LHID). Troisièmement enfin, plusieurs cantons admettent depuis plusieurs années la déductibilité des frais d’avocat en matière de contributions d’entretien, ce qui semble indiquer que l’application de l’art. 25 LIFD dans ce contexte n’est pas impossible du point de vue des administrations fiscales.

#### **IV. Remarques conclusives**

Cet arrêt du Tribunal fédéral ferme la porte à la déductibilité des frais d’avocat lorsque ceux-ci sont engagés en vue d’obtenir des contributions d’entretien. Par ce jugement, le Tribunal fédéral aménage une première exception à la clause « dorénavant moins générale » de l’art. 25 LIFD. Même si les fondements de cette jurisprudence sont à notre sens contestables pour les raisons avancées ci-dessus, il n’en demeure pas moins qu’elle a le mérite de clarifier la situation et d’harmoniser les pratiques cantonales. En jugeant que l’art. 25 LIFD ne s’applique pas pour les dépenses engagées en vue de l’obtention de contributions d’entretien, la déductibilité devrait en toute logique également être refusée au contribuable qui invoquerait par exemple la déduction des émoluments judiciaires. Les implications de cette jurisprudence dépassent ainsi vraisemblablement la seule question de la déductibilité des frais d’avocat.

---

<sup>37</sup> MERLINO NICOLAS, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin (édit.), 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017, N 75 ad art. 32.

<sup>38</sup> ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252.

<sup>39</sup> Cf. arrêt TF 2C\_877/2018 du 7 mai 2019, consid. 4.6.