

Entretien – nature fiscale, imposition et non-déductibilité des frais d’avocat-e (art. 23 let. f, 25 et 33 al. 1 let. c LIFD). Nature fiscale des contributions d’entretien et système d’imposition auquel elles sont assujetties (art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD) (consid. 5 *in extenso*). Principes relatifs aux déductions sur le revenu. L’art. 25 LIFD ne permet pas de déduire les frais d’avocat-e déboursés pour obtenir des contributions d’entretien (consid. 6 *in extenso*, en part. consid. 6.5).

Composition

Mmes et MM. les Juges fédéraux

Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz, Beusch, Hartmann et Ryter.

Greffier : M. Wiedler.

Participants à la procédure

Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne, recourante,

contre

A.,

représentée par Mes Joseph Merhai et Thomas Pasquier, intimée,

Administration fiscale de la République et canton de Genève, rue du Stand 26, 1204 Genève.

Objet

Impôt fédéral direct pour la période fiscale 2017,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4^{ème} section, du 23 mars 2021 (ATA/360/2021).

Faits :

A.

A.a. A., domiciliée dans le canton de Genève, s'est séparée en août 2014 de son époux avec lequel elle a eu trois enfants.

A.b. Le 2 septembre 2014, A. a déposé une requête de mesures protectrices de l'union conjugale auprès du Tribunal de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal de première instance).

Par jugement rendu le 9 février 2016 confirmé par arrêt du 13 juillet 2016 de la Cour de justice de la République et canton de Genève (ci-après: la Cour de justice), le Tribunal de première instance a notamment condamné l'époux de A. à verser à celle-ci une pension d'entretien mensuelle de 20'000 fr. dès le 1^{er} janvier 2016, dont 14'000 fr. pour elle et le solde pour ses enfants.

A.c. Le 20 mars 2017, A. a introduit auprès du Tribunal régional de l'Oberland bernois une requête en séquestre sur les avoirs de son époux pour un montant de 94'000 fr., en vue de recouvrer les arriérés de la pension alimentaire fondée sur le jugement du 9 février 2016.

Par ordonnance du 21 mars 2017, le Tribunal régional de l'Oberland bernois a ordonné le séquestre à concurrence des montants requis par A., qui a obtenu, en avril 2017, un versement de 101'930.05 fr., lequel incluait une indemnité de procédure de 5'000 fr. pour les honoraires de son avocat.

A.d. Par décision du 2 juin 2017, les autorités judiciaires madrilènes, saisies par l'époux de A. d'une demande de divorce, se sont déclarées incompétentes.

A.e. Par ordonnance du 1^{er} septembre 2017, le Tribunal de première instance a rejeté la requête de l'époux de A. déposée le 12 mai 2017 tendant notamment à la suppression de la pension alimentaire qu'il lui versait.

A.f. Par jugement du 5 juillet 2018, le Tribunal civil de Brescia, en Italie, a prononcé le divorce de A. et de son époux. Ce tribunal a rejeté la demande de contribution d'entretien formée par l'intéressée.

B.

B.a. En août 2018, A. a déposé auprès de l'Administration fiscale cantonale de la République et canton de Genève (ci-après: l'Administration cantonale) sa déclaration fiscale pour l'année 2017. Elle y indiquait notamment avoir perçu des contributions d'entretien à hauteur de 223'736 fr. (comprenant celles pour ses enfants) et revendiquait une déduction de 320'908 fr. à titre de frais d'acquisition du revenu pour ses honoraires d'avocat liés à l'obtention de dites contributions.

Par bordereaux du 17 décembre 2018, l'Administration cantonale a taxé A. pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) et les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC) de l'année 2017, en imposant les pensions alimentaires à titre de revenus et en refusant la déduction des frais d'avocats précités.

B.b. Par décisions du 17 juillet 2019, l'Administration cantonale a partiellement admis la réclamation formée par A. et lui a accordé une déduction de 54'919 fr. sur ses revenus en lien avec ses frais d'avocat tant pour les ICC que pour l'IFD, maintenant pour le surplus les taxations contestées.

Par jugement du 4 mai 2020, le Tribunal administratif de première instance de la République et canton de Genève (ci-après: le Tribunal administratif de première instance) a rejeté le recours déposé par A. contre les décisions du 17 juillet 2019 et a procédé à la *reformatio in pejus* de celles-ci, en ce sens que seule une déduction de 24'932 fr. en lien avec ses frais d'avocat était admise pour les ICC et l'IFD concernant la période fiscale 2017.

B.c. Le 11 juin 2020, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: l'Administration fédérale) a déposé un recours devant la Cour de justice contre le jugement du 4 mai 2020, en concluant à son annulation dans la mesure où il admettait une déduction des frais d'avocat de la contribuable à hauteur de 24'932 fr., ainsi qu'à l'annulation des bordereaux et décisions sur réclamation du 17 juillet 2019 pour les ICC et l'IFD 2017, en tant qu'ils tenaient compte d'une déduction des frais d'avocat de la contribuable à hauteur de 54'919 fr.

Le 12 juin 2020, A. a également interjeté recours contre le jugement précité devant la Cour de justice, concluant à son annulation et à ce qu'il soit ordonné à l'Administration cantonale de corriger ses bordereaux de taxation pour les ICC et l'IFD 2017 en déduisant un montant de 270'492.47 fr. 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 a rejeté, en tant qu'il était recevable, le recours interjeté par l'Administration fédérale, a admis partiellement le recours formé par A. et a modifié en conséquence le jugement du 4 mai 2020 en ce sens que la déduction totale admise à titre de frais d'acquisition du revenu pour les honoraires d'avocat liés à l'obtention des contributions d'entretien

était portée à 27'443.18 fr., soit 22'231.54 fr. en lien avec la procédure initiée en 2017 devant le Tribunal de première instance par l'époux de la contribuable notamment dans le but de supprimer la pension qu'il versait à celle-ci et 5'211.64 fr. 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 pour obtenir le paiement de contributions d'entretien dues.

C.

L'Administration fédérale dépose un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral. Elle conclut à la réforme de l'arrêt du 23 mai 2021 de la Cour de justice en ce sens que la déductibilité des honoraires d'avocat à titre de frais d'acquisition du revenu est refusée dans son intégralité s'agissant de l'IFD et qu'en conséquence, le revenu imposable de la contribuable de la période fiscale 2017, en matière d'IFD, est fixé à 310'800 fr. et l'IFD dû pour cette période à 26'213 fr. Subsidiairement, elle conclut à l'annulation de l'arrêt de la Cour de justice en matière d'IFD dans la mesure où il admet une déduction des frais d'avocats liés à l'acquisition d'une contribution d'entretien imposable et au renvoi de la cause à la Cour de justice pour nouvelle décision.

La Cour de justice s'en rapporte à justice quant à la recevabilité du recours et persiste dans les considérants et le dispositif de son arrêt. L'Administration cantonale renonce à se déterminer. A. (ci-après: l'intimée ou la contribuable) conclut à l'irrecevabilité du recours, subsidiairement à son rejet. L'Administration fédérale persiste dans ses conclusions.

Le Tribunal fédéral a délibéré sur le présent recours en séance publique le 23 septembre 2022.

Considérant en droit :

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (**ATF 147 I 333** consid. 1).

1.1. Le présent recours est dirigé contre un arrêt rendu en dernière instance cantonale réformant partiellement un jugement du Tribunal administratif de première instance en lien notamment avec l'IFD dû par l'intimée pour la période fiscale 2017. Plus particulièrement, le litige porte sur la déductibilité des frais d'avocats engagés par la contribuable dans une procédure de droit de la famille et dans une procédure de séquestre à titre de frais d'acquisition du revenu en lien avec le versement d'une contribution d'entretien. Il s'agit d'une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est dès lors ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]).

1.2. La qualité pour recourir de l'Administration fédérale découle de l'art. 89 al. 2 let. a LTF en relation avec les art. 4 al. 1 et 12 de l'ordonnance sur l'organisation du Département fédéral des finances du 17 février 2010 (Org DFF; RS 172.215.1). En application de ces dispositions, l'Administration fédérale peut en effet se prévaloir d'un droit de recours contre les actes cantonaux susceptibles de violer la législation fédérale tombant dans son domaine d'attribution. Tel est le cas en l'occurrence, puisque le recours déposé a trait à la déductibilité des honoraires d'avocat à titre de frais d'acquisition du revenu de l'intimée en application de la LIFD.

1.3. Pour le reste, l'arrêt attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). En outre, le recours a été déposé en temps utile (art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF). Il convient dès lors d'entrer en matière, tout en apportant la précision suivante s'agissant de la recevabilité des conclusions prises par la recourante.

1.4. Dans son mémoire de réponse, l'intimée soutient que le recours ne serait pas recevable en tant que l'Administration fédérale demande que la déductibilité de l'entier des frais d'avocat soit refusée. D'après elle, l'Administration fédérale ne pourrait demander une *reformatio in pejus* qu'à hauteur de 24'932 fr., car elle serait liée par ce montant et le principe de sa déductibilité admis par l'Administration cantonale devant le Tribunal administratif de première instance.

1.4.1. Le recours de l'art. 89 al. 2 let. a LTF confère aux autorités visées un droit de recours abstrait et autonome (cf. **ATF 142 II 324** consid. 1.3.1; **135 II 338** consid. 1.2.1). Les autorités fédérales qui n'ont pas participé à la procédure devant les instances inférieures ne sont pas limitées par l'objet du litige. Elles peuvent donc former de nouvelles conclusions (arrêt 1C_482/2017 du 26 février 2018 consid. 1.2) et déposer de nouvelles requêtes même sur des points non contestés dans la procédure de recours cantonale; elles peuvent en particulier requérir une *reformatio in peius* de la décision de première instance; le droit d'être entendu de la partie concernée doit toutefois être respecté (**ATF 136 II 359** consid. 1.2; arrêts 1C_184/2021 du 23 septembre 2021 consid. 2.3; 1C_76/2019 du 28 février 2020 consid. 1; 2C_520/2019 du 1er octobre 2019 consid. 1.5.1).

1.4.2. En l'espèce, l'Administration cantonale a admis la déductibilité des frais d'avocat de l'intimée à hauteur de 24'932 fr. devant le Tribunal administratif de première instance, soit dans une phase de la procédure cantonale à laquelle l'Administration fédérale n'a pas participé. Au regard de la jurisprudence précitée, on ne saurait donc considérer que l'Administration fédérale est liée par cette limitation de l'objet du litige antérieure à son intervention, ce d'autant plus que l'Administration fédérale a immédiatement signalé son désaccord avec la position de l'Administration cantonale en recourant devant la Cour de justice contre le jugement du Tribunal administratif de première instance.

1.4.3. En outre, il sied de préciser que, contrairement à ce que soutient l'intimée, l'Administration fédérale et l'Administration cantonale sont deux entités distinctes. En effet, conformément à l'art. 2 LIFD, la taxation et la perception de l'impôt fédéral direct sont effectuées par les cantons, sous la surveillance de la Confédération. La surveillance des autorités cantonales de taxation et de perception, dont les compétences figurent notamment à l'art. 104 al. 1 LIFD, est confiée à l'Administration fédérale (cf. art. 103 LIFD). L'Administration fédérale et l'Administration cantonale n'ont donc pas les mêmes attributions et ne se confondent pas. D'ailleurs, l'art. 146 LIFD reconnaît aux administrations cantonales de l'impôt fédéral direct la qualité pour recourir devant le Tribunal fédéral, indépendamment d'un recours de l'Administration fédérale, preuve que ces entités peuvent être en désaccord et ne pas agir de manière coordonnée. Partant, sur la base de ces éléments et de la jurisprudence précédemment citée, les conclusions de l'Administration cantonale ne lient pas l'Administration fédérale.

1.5. En conséquence, les conclusions prises par l'Administration fédérale sont recevables.

2.

2.1. Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). Toutefois, les griefs de violation des droits fondamentaux sont soumis à des exigences de motivation accrue (cf. art. 106 al. 2 LTF). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés (**ATF 146 I 62** consid. 3; **142 II 369** consid. 2.1; **141 I 36** consid. 1.3).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF (**ATF 142 I 155** consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision

attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; **ATF 145 V 188** consid. 2; **142 II 355** consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (**ATF 145 V 188** consid. 2; **137 II 353** consid. 5.1).

Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté, à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Cette exception vise les faits qui sont rendus pertinents pour la première fois par la décision attaquée; peuvent en particulier être allégués des faits nouveaux concernant le déroulement de la procédure devant l'instance précédente, afin d'en contester la régularité, ou encore des faits postérieurs à l'arrêt attaqué permettant d'établir la recevabilité du recours. En dehors de ces cas, les *nova* ne sont pas admissibles, qu'il s'agisse de faits ou moyens de preuve survenus postérieurement à la décision attaquée ou d'éléments que les parties ont négligé de présenter aux autorités cantonales (**ATF 143 V 19** consid. 1.2; **139 III 120** consid. 3.1.2; **136 III 123** consid. 4.4.3).

On précise à ce propos que la jurisprudence en vertu de laquelle une autorité fédérale qui n'était pas partie à la procédure cantonale et qui recourt au Tribunal fédéral peut présenter des faits nouveaux (arrêt 2C_50/2017 du 22 août 2018 consid. 3.2.3) n'est pas applicable en l'espèce, puisque l'Administration fédérale a recouru devant la Cour de justice avant de saisir le Tribunal fédéral. Partant, ce sont les principes généraux précités qui s'appliquent.

2.3. En l'occurrence, dans une partie "Résumé des faits pertinents", la recourante reprend l'état de fait retenu dans l'arrêt attaqué en le complétant, notamment sur la base du recours formé le 16 août 2019 par la contribuable devant le Tribunal administratif de première instance et, dans son raisonnement juridique, elle se fonde également sur des faits non constatés. En tant que les faits ainsi allégués ne ressortent pas de l'arrêt attaqué sans que la recourante ne s'en plaigne sous l'angle de l'arbitraire, il n'en sera pas tenu compte. Seuls les griefs suffisamment motivés en lien avec l'établissement des faits par la Cour de justice seront donc examinés (cf. *infra* consid 3).

3.

La recourante invoque un établissement manifestement inexact des faits et une appréciation arbitraire des preuves.

3.1. Il y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. **ATF 146 IV 88** consid. 1.3.1; **144 II 281** consid. 3.6.2). Le recourant ne peut pas se borner à contredire les constatations litigieuses par ses propres allégations ou par l'exposé de sa propre appréciation des preuves; il doit indiquer de façon précise en quoi ces constatations sont arbitraires (**ATF 133 II 249** consid. 1.4.3).

3.2. En l'occurrence, la recourante soutient que la Cour de justice a arbitrairement constaté que la procédure devant le Tribunal de première instance qui a abouti à l'ordonnance du 1er septembre 2017 portait sur la suppression de la pension alimentaire de la contribuable, sans préciser les autres objets de cette procédure. Sur la base de ce constat erroné, l'autorité précédente aurait retenu à tort que les frais d'avocat liés à la contribution d'entretien engendrés par cette procédure, qui s'élevaient à 22'231.54 fr., étaient déductibles à titre de frais d'acquisition du revenu. D'après l'Administration fédérale, il ressortirait des considérants et du dispositif de l'ordonnance précitée que le litige devant le Tribunal de première instance s'était essentiellement cristallisé autour de la garde des enfants, du déménagement des deux aînés à l'étranger auprès de leur père et de l'aménagement des relations personnelles des enfants du couple. Le maintien de la contribution d'entretien de la contribuable n'en était qu'une conséquence. Partant, la Cour de justice n'aurait pas été fondée à s'appuyer sur cette

procédure pour admettre la déduction des frais d'avocat de la contribuable.

En retenant que la procédure diligentée devant le Tribunal de première instance portait notamment sur la suppression de la pension alimentaire, la Cour de justice n'a pas fait preuve d'une grande précision dans l'établissement des faits. Cependant, au vu de la situation globale ressortant de l'état de fait, cela suffit à comprendre que la procédure initiée par l'époux de la contribuable s'inscrivait dans un litige de droit de la famille qui allait au-delà de la seule question de la suppression de la pension alimentaire qu'il lui versait. En conséquence, la Cour de justice n'a pas constaté les faits de manière manifestement inexacte sur ce point. Au demeurant, les compléments que la recourante souhaite faire opérer sont sans incidence sur l'issue du litige (cf. *infra* consid. 5 et 6).

3.3. La recourante considère 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 et spécifiquement aux activités liées à l'obtention des contributions d'entretien en cause. En effet, dans un courrier du 5 avril 2019, l'avocat de l'intéressée a dressé une liste des différentes notes d'honoraires établies, mettant en évidence la part de celles-ci en relation avec, respectivement, la garde des enfants, le droit de visite, les contributions d'entretien, la requête en séquestre et la contestation de la compétence des autorités espagnoles. En se référant aux notes d'honoraires et aux time-sheet annexés qui figurent au dossier, la recourante relève que les intitulés des prestations facturées sont très sommaires et font parfois état de prestations difficilement classables dans l'une des cinq rubriques précitées. Ainsi, la recourante souligne que, par exemple, certaines activités facturées concernaient la liquidation du régime matrimoniale, des modifications d'annexes à une convention prévoyant une liste d'objets et de bijoux, des contacts avec des détectives italien et allemand, notamment au sujet d'une villa sise à l'étranger, de même que des démarches auprès de la Commission du barreau genevois, d'autres liées à l'octroi d'allocations familiales ou encore à des discussions *in situ* avec la direction d'une école à l'étranger. Ignorant dans laquelle des cinq rubriques précitées ces prestations avaient été classées, la recourante considère que la Cour de justice ne pouvait reprendre tels quels les chiffres avancés par le conseil de la contribuable.

3.4. Bien que les critiques de la recourante soulèvent un vrai problème concernant l'établissement des faits, il n'est pas nécessaire d'examiner plus en détail si la Cour de justice a versé dans l'arbitraire sur ce point. En effet, la rectification de l'état de fait serait sans incidence sur l'issue du litige (cf. *infra* consid. 5 et 6).

3.5. Le Tribunal fédéral statuera donc exclusivement sur la base des faits retenus par la Cour de justice.

4.

La recourante soutient 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 aurait pour conséquence que les frais d'acquisition de ce revenu ne seraient pas déductibles sur la base de l'art. 25 LIFD. Ce serait donc à tort que l'autorité précédente a admis la déductibilité, à titre de frais d'acquisition du revenu, des frais d'avocat de la contribuable en lien avec la procédure initiée en 2017 devant le Tribunal de première instance par son époux notamment dans le but de supprimer la pension qu'il lui versait, ainsi que ses frais d'avocat en lien avec la procédure de séquestre diligentée à l'encontre de son époux devant le Tribunal régional de l'Oberland bernois pour obtenir le paiement de contributions d'entretien dues.

5.

En premier lieu, il sied d'examiner la nature fiscale des contributions d'entretien, ainsi que le système d'imposition auquel elles sont assujetties.

5.1. A teneur de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du

contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Le revenu correspond à l'accroissement net du patrimoine d'un individu au cours d'une période donnée (ATF 143 II 402 consid. 5.1 et 5.2; 139 II 363 consid. 2.1 et 2.2).

5.2. S'agissant de l'impôt sur le revenu, 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 part du principe selon lequel 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 (CHARLOTTE BAUMANN/YVES ROBERT, Déductibilité des frais d'avocats engendrés par un divorce, in *Au carrefour des contributions : mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard*, 2020, p. 518; SILVIA HUNZIKER/JSABELLE MAYER-KNOBEL, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3e éd. 2017, n° 23 ad art. 23 LIFD). Partant, 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.

5.3. En dérogation à ce qui précède, l'art. 23 let. f LIFD prévoit cependant 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. A teneur de l'art. 33 al. 1 let. c LIFD, ces mêmes contributions sont déductibles auprès du contribuable qui les verse. Le législateur a introduit avec la LIFD cette "réglementation inédite", car elle se conciliait mieux avec le principe de la capacité économique que la norme inverse qui figurait dans l'AIFD (Message concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral [Message sur l'harmonisation fiscale] du 25 mai 1983, FF 1983 III 174; cf. également ATF 125 II 183 consid. 6.b). D'après le principe d'imposition selon la capacité économique fixé à l'art. 127 al. 2 Cst., toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à disposition du contribuable (ATF 141 II 338 consid. 3.2; 136 II 88 consid. 5.2 et les références citées).

5.4. Selon la jurisprudence, le régime exceptionnel 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 (*Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip*) (arrêt 2C_139/2019 du 18 décembre 2019 consid. 2.2; cf. également ATF 125 II 183 consid. 6.g), selon lequel la prestation d'entretien est déductible chez son débiteur parce qu'elle est, en principe, imposable chez son bénéficiaire (ATF 133 II 305 consid. 4.2; arrêts 2C_544/2019 du 21 avril 2020 consid. 5.2; 2C_139/2019 du 18 décembre 2019 consid. 2.1.4).

Ainsi, le régime dérogatoire des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD, qui doit être interprété de manière restrictive, 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. Les contributions d'entretien, imposables à ce titre, constituent dès lors des revenus particuliers qui se distinguent par leurs caractéristiques des autres revenus.

6.

Dans ce contexte, reste à examiner si les frais engagés par un contribuable dans le but d'obtenir une contribution d'entretien de son ex-conjoint en sa faveur ou celle de leurs enfants sont déductibles.

6.1. A 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. S'agissant des éléments admis en déduction, on distingue les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu; art. 26 à 32 LIFD), les déductions générales (dites aussi anorganiques; art. 33 et 33a LIFD), ainsi que les déductions sociales (art. 35 LIFD), quand bien même l'art. 25 LIFD ne mentionne pas cette dernière catégorie (cf. BAUMANN/ROBERT, op. cit., p. 511 ss; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 1ère partie, 2e éd. 2019, n° 1 ad art. 25 LIFD; YVES NOËL, in Commentaire romand de la LIFD, 2e éd. 2017, n° 5 et 6 ad art. 25 LIFD; MARKUS REICH/SILVIA HUNZIKER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3e éd. 2017, n° 1 ss ad art. 25 LIFD). L'art. 25 LIFD ne mentionne pas les déductions autorisées sur les revenus qui tombent sous le coup de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD, ainsi que sur les revenus décrits à l'art. 23 LIFD. Cependant, l'art. 25 LIFD doit être compris comme une clause générale, qui permet la déduction des frais d'acquisition (soit des déductions organiques) pour les revenus pour lesquels une déduction n'est pas explicitement mentionnée aux articles 26 ss LIFD (arrêts 2C_1278/2012 du 14 octobre 2013 consid. 5.1; 2C_681/2008 / 2C_682/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.3; cf. également ARTHUR TEREKHOV, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Rechtsvertretungs- und Gerichtskosten, in Jusletter du 2 août 2021, n° 3; LOCHER, op. cit., n° 2 ss ad art. 25 LIFD; NOËL, op. cit., n° 8 ad art. 25 LIFD; R EICH/HUNZIKER, op. cit., n° 11 ss ad art. 25 LIFD; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3e éd. 2016, n°4 ad art. 25 LIFD).

6.2. 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 (cf. **ATF 142 II 293** consid. 3.2; **124 II 29** consid. 3a; arrêts 2C_179/2019 du 2 octobre 2019 consid. 4.2; 2C_877/2019 du 7 mai 2019 consid. 4.2; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1), lequel doit être imposable (cf. arrêt 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.6.3 et 3.8). 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 (cf. **ATF 142 II 293** consid. 3.2; arrêts 2C_179/2019 du 2 octobre 2019 consid. 4.2; 2C_877/2019 du 7 mai 2019 consid. 4.2; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1). En effet, il doit s'agir d'une dépense qui présente un rapport direct et étroit avec le revenu imposable concerné. La doctrine parle de "qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einküften" (REICH/HUNZIKER, op. cit., n° 7 ad art. 25 LIFD; MARKUS REICH/JULIA VON AH/STEPHANIE A. BRAWAND, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3e éd. 2017, n° 8 ad art. 8 LHID; BAUMANN/ROBERT, op. cit., p. 514; cf. également NOËL, op. cit., n° 10 ad art. 25 LIFD; RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, op. cit., n° 7 ad art. 25 LIFD).

6.3. Sur le principe, la jurisprudence rendue en application de l'art. 25 LIFD admet que des frais d'avocat puissent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles (arrêts 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.8; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1; 2C_415/2015 du 31 mars 2016 consid. 4; 2C_1278/2012 du 14 octobre 2013 consid. 5.1). Le Tribunal fédéral ne l'a cependant jamais reconnu en pratique, faute de lien de connexité suffisant entre les frais d'avocat invoqués et l'acquisition d'un revenu (cf. arrêts 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.8; 2C_1058/2017 du 5 février 2019 consid. 11.1 à 11.3; 2C_1278/2012 du 14 octobre 2013, consid. 5).

6.4. Le Tribunal fédéral n'a pas encore eu à trancher le point de savoir si la clause générale de l'art. 25 LIFD permettait de déduire, à titre de frais d'acquisition du revenu, les frais d'avocat engendrés par une procédure diligentée dans le but d'obtenir des contributions d'entretien.

6.5. En l'occurrence, on ne saurait considérer, au vu de la jurisprudence restrictive du Tribunal fédéral (cf. *supra* consid. 6.3), que des frais d'avocat déboursés pour obtenir une contribution d'entretien puissent constituer des frais d'acquisition du revenu déductibles en application de l'art. 25 LIFD. Il ne faut 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. Dans de telles procédures, il est impossible de distinguer les frais afférents aux contributions d'entretien et ceux concernant des questions non pécuniaires (attribution du logement de famille, sort des enfants), respectivement des aspects pécuniaires qui ne sont pas appréhendés comme des revenus sous l'angle du droit fiscal (liquidation du régime matrimonial [art. 24 let. a LIFD], répartition des avoirs de prévoyance professionnelle [art. 22 ss de la loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité; LFLP; RS 831.42]). Rien ne justifie d'opérer une distinction et de traiter différemment sous l'angle de l'art. 25 LIFD les procédures de droit matrimonial au motif qu'elles se limitent aux pensions alimentaires et aux contributions d'entretien. De plus, admettre, dans de telles procédures, la déductibilité des frais d'acquisition d'une pension alimentaire ou d'une contribution d'entretien visée à l'art. 23 let. f LIFD aurait pour conséquence de relativiser le principe de concordance entre les deux ex-époux, puisque le créancier pourrait déduire ses frais d'avocats à titre de frais d'acquisition du revenu, mais pas le débiteur, l'activité déployée par son avocat n'ayant pas pour but de générer des revenus ou d'obtenir une augmentation de ceux-ci (arrêt 2C_534/2018 du 27 septembre 2019 consid. 3.8; cf. également *supra* consid. 6.2).

Sur la base de ces éléments et compte tenu du sens et du but du régime exceptionnel des art. 23 let. f et 33 al. 1 let. c LIFD qui doit être interprété restrictivement, il convient de retenir que l'art. 25 LIFD ne permet pas de déduire les frais d'avocat déboursés pour obtenir des contributions d'entretien. Partant, les frais d'avocat engagés par la contribuable en lien avec la procédure initiée devant le Tribunal de première instance par son époux notamment dans le but de supprimer la pension qu'il lui versait, ainsi que ses frais d'avocat en lien avec la procédure de séquestre diligentée à l'encontre de son époux ne sont pas déductibles à titre de frais d'acquisition du revenu.

7.

Sur le vu de ce qui précède, le recours est admis. L'arrêt attaqué est réformé en ce sens que la déduction, à titre de frais d'acquisition du revenu, des honoraires d'avocat de l'intimée en lien avec des procédures judiciaires ayant trait aux contributions d'entretien que celle-ci a perçues de son époux pour elle-même et pour ses enfants est refusée s'agissant de l'IFD 2017.

8.

Au vu de l'issue du litige, les frais sont mis par moitié à la charge de l'intimée qui succombe (art. 66 al. 1 LTF), l'autre moitié étant mise à la charge de la République et canton de Genève dont l'intérêt patrimonial est en jeu et qui succombe dans l'exercice de ses attributions officielles (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Il n'est pas alloué de dépens.

La Cour de céans ne fait pas usage de la possibilité offerte par les art. 67 et 68 al. 5 LTF et renvoie la cause à la Cour de justice afin qu'elle fixe à nouveau les frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant elle.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est admis. L'arrêt attaqué est réformé en ce sens que la déduction, à titre de frais d'acquisition du revenu, des honoraires d'avocat de l'intimée en lien avec des procédures judiciaires ayant trait aux contributions d'entretien que celle-ci a perçues de son époux pour elle-même et pour ses enfants est refusée s'agissant de l'IFD 2017. L'arrêt attaqué est confirmé pour le surplus.

2.

La cause est renvoyée à la Cour de justice pour qu'elle statue à nouveau sur les frais et dépens de la

procédure antérieure.

3.

Les frais de la procédure fédérale, arrêtés à 2'000 francs, sont mis par 1'000 francs à la charge de l'intimée et par 1'000 francs à la charge de la République et canton de Genève.

4.

Le présent arrêt est communiqué à l'Administration fédérale des contributions, aux mandataires de l'intimée, ainsi qu'à l'Administration fiscale cantonale et à la Cour de justice, Chambre administrative, 4^{ème} section, de la République et canton de Genève.

Lausanne, le 23 septembre 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : A. Wiedler