

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1078/2007-ICCIFD

ATA/300/2010

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 4 mai 2010

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

contre

Madame F_____

représentée par Me Michel Lambelet, avocat

Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 6 avril 2009 (DCCR/284/2009)

EN FAIT

1. Madame F_____, née en 1942, est contribuable à Genève. Durant la période fiscale concernée elle exerçait la profession d'enseignante d'allemand au Collège de Saussure.
2. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2005.
3. Dans sa déclaration fiscale 2005, Mme F_____ a fait état d'un revenu brut de CHF 154'051.-. Elle a fait valoir les déductions suivantes :
 - déduction pour les frais de déplacements (rubr. 41.61) : CHF 840.- ;
 - autres déductions professionnelles ICC et IFD (rubr. 41.63) : CHF 5'105.-.

Parmi les déductions relatives aux "autres frais professionnels", Mme F_____ a fait valoir l'achat d'un ordinateur et d'une imprimante pour un montant de CHF 3'750.-. Une facture détaillée du 12 octobre 2005 était jointe à la déclaration fiscale.
4. Le 26 juillet 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié deux bordereaux à Mme F_____ :
 - un bordereau de taxation IFD 2005 de CHF 4'614,70, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 112'500.-. L'AFC-GE a écarté la déduction pour "autres frais professionnels effectifs", dont les frais liés à l'achat de l'ordinateur et de l'imprimante. Néanmoins, elle a admis une déduction forfaitaire de CHF 3'681.-, plus les frais de déplacements de CHF 840.- ;
 - un bordereau de taxation ICC 2005 de CHF 20'822,70, calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 97'246.-. L'AFC-GE a refusé d'admettre la déduction des frais liés à l'achat de l'ordinateur et de l'imprimante parmi les "autres frais professionnels". Elle a toutefois admis la déduction de CHF 1'355.- pour les autres frais mentionnés, ainsi que les frais de déplacement de CHF 840.-.
5. Le 7 août 2006, par l'intermédiaire de son conseil, Mme F_____ a élevé deux réclamations séparées contre les bordereaux précités.

En référence à l'art. 7 de l'ordonnance du département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (OFP - RS 642.118.1), elle contestait, entre autres, le refus de le prise en compte des frais

liés à l'achat d'un ordinateur et d'une imprimante, indispensables à l'exercice de son activité professionnelle.

Pour l'ICC, il était justifié de tenir compte du montant de CHF 3'750.-, les autres frais professionnels effectifs dépassant le montant de la déduction forfaitaire.

6. Le 21 août 2006, Mme F_____ a adressé un complément à ses réclamations. Dans le cadre de sa profession, elle utilisait un ordinateur à une fréquence de deux à trois heures par jour (préparation des épreuves, listes de vocabulaire, exercices divers, etc.). En conséquence, un ordinateur personnel était indispensable à l'exercice de son activité d'enseignante.
7. Conformément à la demande de l'AFC-GE, Mme F_____ a produit, le 16 novembre 2006, une attestation de son employeur, datée du 30 octobre 2006. L'achat d'un ordinateur et d'une imprimante personnels était nécessaire et utile à l'exercice de la profession d'enseignante. Toutefois, cette acquisition n'était pas prise en charge, "même partiellement", par le département de l'instruction publique du canton de Genève (ci-après : DIP).
8. Le 15 février 2007, l'AFC-GE a rejeté les réclamations de Mme F_____ et maintenu les bordereaux IFD et ICC 2005 datés du 26 juillet 2006.

En application des art. 327 et 327a al. 1^{er} de loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220), il appartenait à l'employeur de fournir à l'employé les instruments de travail et les matériaux donc celui-ci avait besoin, ainsi que de lui rembourser les frais imposés par l'exécution de son travail.

L'achat d'un ordinateur et d'une imprimante treize mois avant l'âge légal de la retraite ne permettait pas d'invoquer la notion "d'usage exclusivement professionnel".

9. Le 12 mars 2007, Mme F_____ a recouru contre les décisions sur réclamation précitées auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, devenue depuis le 1^{er} janvier 2009 la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA). Elle a conclu à l'admission de la déduction des frais liés à l'achat d'un ordinateur et d'une imprimante, avec suite de frais et dépens, au motif que l'attestation de son employeur démontrait "l'obligation" de disposer de ce matériel même si l'investissement était intervenu treize mois avant l'âge légal de la retraite.
10. Dans ses réponses du 7 septembre 2007, l'AFC-GE a conclu au rejet des recours.

En référence à la jurisprudence et à la doctrine dominante, seuls étaient déductibles les frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la mesure où la contribuable n'aurait pas pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais (frais "naturellement et logiquement" liés à la réalisation du revenu), et pour autant qu'ils n'aient pas été remboursés par l'employeur (art. 327a al. 1^{er} CO). Dans la situation de Mme F_____, son employeur ne prenait pas en charge l'achat de l'ordinateur et de l'imprimante, ce qui pouvait laisser douter de leur nécessité sur le plan professionnel.

Les collègues du canton de Genève mettant à la disposition des élèves et du personnel des ordinateurs ainsi que des imprimantes, rien n'empêchait Mme F_____ d'utiliser ce matériel. Par conséquent, l'achat d'un ordinateur et d'une imprimante n'apparaissait pas comme indispensable.

En outre, la contribuable n'avait pas démontré qu'elle n'aurait pas pu réaliser son salaire sans avoir engagé les frais relatifs à l'acquisition du matériel informatique, lesquels relevaient plus de la convenance personnelle et étaient destinés à rendre son travail plus agréable.

Le fait que l'ordinateur et l'imprimante se trouvaient au domicile de Mme F_____ rendait probable leur utilisation à des fins privées également.

11. Par décision du 6 avril 2009, notifiée le 22 avril 2009, la CCRA a joint les recours concernant l'IFD et l'ICC 2005 et les a admis partiellement.

S'agissant de l'IFD 2005, le montant des déductions sollicitées était supérieur à celui du forfait maximal accordé par l'OFP (art. 3 OFP et appendice). Le principe de la déductibilité des frais litigieux devait donc être admis. En se référant aux arrêts du Tribunal fédéral du 24 mars 1992 (RDAF 1994 p. 85-90) et du 27 mai 1999 (ATF 2A.60/1998 in RDAF 2000 II p. 412-416), la CCRA a écarté la réduction de la déduction en raison de la durée d'utilisation du matériel informatique à des fins professionnelles, tout en retenant une part d'utilisation privée de 25 %. Elle a donc admis la déduction de 75 % du prix d'acquisition de l'ordinateur et de l'imprimante, soit CHF 2'813.-. Le montant total des déductions pour frais professionnels était porté à CHF 4'168.-, soit un montant supérieur à la déduction forfaitaire initialement accordée.

Les considérations développées pour l'IFD trouvaient application pour l'ICC (art. 3 de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16)). Considérant la déduction de 75% du prix d'acquisition du matériel informatique, la déduction relative aux frais professionnels s'élevait ainsi à CHF 5'008.-.

12. Par acte du 19 mai 2009, déposé au greffe du Tribunal administratif, l'AFC-GE a recouru contre la décision précitée. Elle conclut à l'annulation de la décision du 6 avril 2009, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC 2005.

Dans un arrêt du 6 août 2008 (ATF 2C_260/2008 consid. 3.4), le Tribunal fédéral avait précisé que lorsque l'école ne disposait pas d'une infrastructure informatique suffisante, il était nécessaire pour un enseignant d'informatique, ou utilisant l'informatique comme moyen d'enseignement, d'acquérir un ordinateur personnel. La situation de Mme F_____ était différente. Celle-ci employait le matériel informatique concerné dans le but de préparer ses cours à domicile. Elle ne donnait pas de cours d'informatique et n'utilisait pas d'ordinateur dans le cadre de l'enseignement de l'allemand à ses élèves. De plus, elle avait accès à l'infrastructure informatique mise à disposition par le collège de Saussure. Partant, l'acquisition d'un ordinateur et d'une imprimante ne constituait pas des frais nécessaires à l'acquisition du revenu de l'intéressée, mais relevait plus de la convenance personnelle.

13. Le 15 juin 2009, la CCRA a transmis son dossier au tribunal de céans. Elle persistait dans sa décision.
14. Le 29 juin 2009, l'intimée s'est opposée au recours. L'attestation de son employeur démontrait qu'il lui était nécessaire d'acquérir un ordinateur pour dispenser ses cours.
15. Dans sa détermination du 6 août 2009, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a conclu à l'admission du recours, à l'annulation de la décision de la CCRA et à la confirmation des décisions de l'AFC-GE sur réclamation du 15 février 2007. Elle s'est ralliée aux considérations et conclusions de cette dernière. La décision attaquée allait à l'encontre de la jurisprudence récente du Tribunal fédéral en la matière.
16. En date du 21 octobre 2009, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. La question litigieuse porte sur la déduction pour frais professionnels IFD et ICC (rubr. 41.63) des frais liés à l'acquisition d'un ordinateur et d'une imprimante personnels pour un montant de CHF 3'750.-.

I. Impôt fédéral direct 2005 :

3. Selon l'art. 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33 LIFD.

4. A teneur de l'art. 26 al. 1^{er} LIFD, les frais professionnels liés à l'activité lucrative dépendante qui peuvent être déduits sont :

a) les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail ;

b) les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes ;

c) les autres frais indispensables à l'exercice de la profession ;

d) les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée.

Les frais professionnels mentionnés sous les lettres a à c sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant toutefois justifier de frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD).

5. a. En application de l'art. 3 OFP, le département fixe les déductions forfaitaires et les publie dans un appendice joint à l'ordonnance. Si, au lieu de la déduction forfaitaire, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 OFP). Les forfaits représentent des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables. Leur montant est périodiquement mis à jour pour tenir compte de l'évolution du coût de la vie (ATF 2C_326/2008 du 23 septembre 2008).

b. Aux termes de l'art. 7 OFP, sont réputés autres frais professionnels pouvant faire l'objet d'une déduction forfaitaire, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements, l'exécution de travaux pénibles, etc. Sont réservées la justification de frais plus élevés et la déduction des frais de perfectionnement et de reconversion professionnels. L'appendice valable pour l'année fiscale 2005, prévoit une déduction pour "autres frais professionnels" correspondant à 3 % du salaire net, à concurrence d'un minimum de CHF 1'900.- et d'un maximum de CHF 3'800.- .

c. Selon la loi, constituent des frais nécessaires à l'acquisition du revenu les dépenses faites pour acquérir le revenu imposable qui sont en rapport immédiat et

direct avec ce dernier. La condition de nécessité doit être comprise dans un sens large. Le Tribunal fédéral n'exige en effet pas que le contribuable ne puisse pas acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles. Selon la pratique, il n'est pas non plus nécessaire que le contribuable ait l'obligation légale de payer la charge correspondante, mais il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires à l'obtention du revenu et que l'AFC ne puisse raisonnablement exiger de lui qu'il y renonce. Sont des frais généraux toutes les dépenses nécessaires à l'obtention du revenu et qui, selon les conceptions courantes, peuvent y être englobées habituellement (ATF 124 II 29 du 5 décembre 1997 consid. 3a et les références citées ; ATF 2C_288/2008 du 1^{er} octobre 2008 consid. 4.3).

d. La nécessité professionnelle d'acquérir un ordinateur personnel a été reconnue par le Tribunal fédéral pour les enseignants en charge de cours d'informatique ou tenus d'utiliser l'informatique comme moyen d'enseignement pour une autre matière, à la condition que l'école ne dispose pas d'une infrastructure informatique suffisante (ATF 2C_260/2008 déjà cité consid.3.4 et les références citées). Par contre, dans un arrêt du 27 mai 1998 ((ATF 2A.60/1998 du 27 mai 1999 in RDAF 2000 II p. 412-416 consid. 3a), le Tribunal fédéral a considéré qu'il serait choquant que les enseignants, qui ne dispensent pas de cours spécifiques d'informatique, puissent, contrairement aux autres contribuables dans la même situation, déduire de leur revenu imposable les frais liés à l'acquisition d'un ordinateur.

En l'espèce, il ressort des pièces du dossier que c'est essentiellement dans le cadre de la préparation des cours que l'intimée emploie son propre ordinateur à domicile, à raison de deux à trois heures par jour, soit, entre autres, pour la préparation des épreuves, des listes de vocabulaire ainsi que des exercices de grammaire, sans alléguer le besoin de faire usage d'un logiciel particulier. De son côté, le DIP, employeur de l'intéressée, a équipé les collègues genevois d'une infrastructure informatique suffisante, en donnant accès au personnel, sur son lieu de travail, à des ordinateurs et des imprimantes. Si rien n'empêche l'intimée d'opter pour l'utilisation de son matériel informatique personnel pour la préparation de ses cours à la maison, cela ne signifie pas que l'achat et l'utilisation d'un ordinateur soient nécessaires à l'acquisition de son revenu au sens des art. 3 et 7 OFP dans la mesure où il lui est possible de recourir aux ordinateurs disponibles sur son lieu de travail. Il en va de même de l'acquisition d'une imprimante compte tenu du matériel mis à disposition des enseignants par le DIP dans les collèges genevois, l'impression des documents préparés à la maison pouvant en outre être effectuée au lieu de travail par le recours à des clés USB.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE était légitimée à refuser la déduction totale des frais d'ordinateur et à retenir, conformément à la jurisprudence, que l'achat de matériel informatique par la contribuable ne donnait droit à aucune

déduction supplémentaire autre que le montant des déductions forfaitaires accordées par l'art. 26 al. 1 LIFD, même si elle s'en servait également à des fins professionnelles.

6. En conséquence, la déduction admise par l'AFC-GE, à hauteur de CHF 3'681.-, correspond au forfait prévu par l'appendice de l'OFP et est conforme à la LIFD.

Le recours doit donc être admis concernant l'IFD 2005.

II. Impôt cantonal et communal :

7. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08). Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (art. 71 LIPP), abrogeant, entre autre, l'aLIPP-V et son règlement.

Le litige portant sur l'année fiscale 2005, il est antérieur à l'entrée en vigueur de cette modification législative. Il sera donc examiné à l'aune de l'ancien droit, soit de l'aLIPP-V.

8. a. Aux termes de l'art. 3 al. 1^{er} aLIPP-V, sont déduits du revenu, à titre de frais professionnels, les frais de déplacement, les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile, les frais de vêtement spéciaux, fixés forfaitairement à 3% du revenu de chaque contribuable, correspondant au revenu brut après les déductions énumérées à l'art. 2 aLIPP-V, à concurrence d'un minimum de CHF 500.- et d'un maximum de CHF 1'500.-.

b. La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) prévoit que les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables (art. 9 al. 1^{er} LHID).

9. De jurisprudence constante, en vertu du principe d'harmonisation horizontale, les principes applicables en matière d'IFD sont également applicables en droit cantonal (ATF 2C_326/2008 déjà cité ; ATA/158/2010 du 9 mars 2010). Le raisonnement développé ci-dessus relatif à la déduction pour autres frais professionnels s'applique donc *mutatis mutandis* à l'ICC.

10. Le recours sera admis, la décision du 6 avril 2009 de la CCRA annulée et les bordereaux de taxation ICC et IFD 2005 du 26 juillet 2006 rétablis.

11. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimée. Il ne sera pas alloué d'indemnité (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 19 mai 2009 par l'administration fiscale cantonale contre la décision du 6 avril 2009 de la commission de cantonale de recours en matière administrative ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision du 6 avril 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

rétablit les bordereaux ICC et IFD 2005 émis par l'administration fiscale cantonale le 26 juillet 2006 ;

met à la charge de Madame F_____ un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux art. 82 et ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours en matière administrative ainsi qu'à Me Michel Lambelet, avocat de Madame F_____.

Siégeants : M. Thélin, président, Mmes Bovy, Hurni et Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :