RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1277/2006-FIN **ATA/449/2006**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 août 2006

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Madame R_____
représentée par Deloitte & Touche S.A.

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPOTS

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal 2002.

2. Venant des Etats-Unis, Madame R_____ (ci-après : la contribuable) est arrivée dans le canton de Genève le 15 décembre 2000 ; elle a quitté la Suisse pour les Etats-Unis le 3 août 2003. Elle était au bénéfice d'une autorisation de séjour B.

3. Dans le canton de Genève, la contribuable a occupé la fonction de directrice financière auprès de la société S_____ S.A. Elle a perçu à ce titre en 2002 un salaire brut de USD 222'538,51 selon certificat de salaire américain ("W2"), soit CHF 346'187,58 (cours moyen 2002 : 1 USD = 1,55563 CHF).

Selon l'annexe 1 à la déclaration d'impôt cantonal 2002 établie par son mandataire, le salaire de la contribuable se décomposait comme suit :

Salaire annuel américain en 2002 :	CHF 346'187.58
Achat de 2'987 actions S_____ :	CHF 3'377.27
Indemnité voiture :	CHF -8'829.62
"Annual leave" :	CHF -5'843.41
Revenu imposable :	CHF 334'892.-

Sur ce document figuraient encore les postes suivants :

Sécurité sociale :	CHF 13'456.-
Indemnité de résidence (10%)	CHF 33'489.-
Frais de représentation (10%)	CHF 33'489.-

Dans sa déclaration fiscale, remise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou la recourante), la contribuable a mentionné un salaire brut de CHF 334'892.-, duquel elle a déduit sous le chiffre 41 CHF 13'456.- au titre de sécurité sociale, CHF 1'500.- pour frais professionnels, CHF 33'489.- à titre d'indemnité de résidence et CHF 33'489.- du chef de frais de représentation, soit un total de CHF 81'934.-.

Outre des revenus mobiliers et immobiliers, la contribuable arrivait à un revenu net total de CHF 244'569.-

4. Le 17 février 2004, l'AFC a notifié à la contribuable un bordereau ICC afférent à l'année fiscale 2002.

Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 312'318.- au taux de CHF 317'907.- et d'une fortune imposable de CHF 250'433.- au taux de CHF 1'493'215.-, l'impôt s'élevait à CHF 78'077.80. Ce faisant l'AFC a retenu un salaire brut de CHF 368'381.-, comprenant le revenu brut déclaré de CHF 334'892.- et CHF 33'489.- de frais de représentation que l'AFC a refusés en déduction. Au titre de déductions liées à l'activité lucrative, l'AFC a admis la sécurité sociale (CHF 13'456.-), la déduction pour frais professionnels (CHF 1'500.-) et l'indemnité de résidence (CHF 33'489.-).

5. Par pli du 11 mars 2004, la contribuable a déposé une réclamation à l'encontre de ce bordereau de taxation.

Elle contestait le refus de déduire l'intégralité des frais de représentation et de l'indemnité de résidence (2X CHF 33’489.-). Elle indiquait que ces déductions avaient été admises les années précédentes, tout en soulignant que la déductibilité de ces deux postes pour l'année 2002 était en cours de négociation avec l'AFC pour l'ensemble des cadres dirigeants de la société qui l'employait.

6. Dans sa décision du 22 avril 2004, l'AFC a rejeté la réclamation. Seuls les frais forfaitaires effectivement payés, non compris dans le salaire brut et non soumis aux charges sociales pouvaient être considérés comme des frais forfaitaires exemptés d'impôt.

7. Par pli du 19 mai 2004 mais expédié le 21 mai 2004, la contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRMI).

Les négociations entreprises par son employeur avec l'AFC s'étaient terminées par une décision du 29 avril 2004 admettant la déduction fiscale pour les indemnités de résidence uniquement.

Pour le surplus, les postes "sécurité sociale", "indemnité de résidence" et "frais de représentation" étaient compris dans le salaire brut de CHF 334'892.-. Elle avait un statut d'expatriée au sens du droit fiscal, car elle avait exercé en Suisse en tant que dirigeante d'une entreprise pour une durée de moins de 5 ans. L'exercice d'une telle activité était propre à occasionner des frais supplémentaires, par comparaison avec une activité lucrative dépendante courante. L'AFC avait développé une pratique au terme de laquelle une indemnité de résidence correspondant à 10 % du salaire brut était en principe accordée après entente avec l'employeur. Tel devait être le cas en l'espèce. Elle concluait à ce que la déduction de CHF 33'489.- soit défalquée du salaire brut de 334'892.-.

8. Dans sa réponse du 15 décembre 2004, l'AFC a conclu à l'admission partielle du recours.

La déduction de l'indemnité de résidence, soit un montant de CHF 33'489.-, avait déjà été admise. Elle avait toutefois ajouté par erreur au salaire brut de CHF 334'892 le poste "frais de représentation" qui ascendait également à CHF 33'489.-. Elle convenait que ce montant était en fait déjà inclus dans le salaire brut. Il n'y avait donc pas lieu de l'ajouter. Elle admettait le recours sur ce point, le salaire brut imposable devant être ramené en conséquence de CHF 368'381.- à CHF 334'892.-.

Elle concluait pour le surplus au rejet du recours. En effet, le poste "frais de représentation" n'était pas déductible du salaire brut de CHF 334'892.-. Ces frais n'étaient pas justifiés et ils n'avaient pas fait l'objet d'un accord entre l'employeur de la contribuable et l'AFC. De manière générale l'indemnité pour frais forfaitaires de représentation devait être indiquée dans une rubrique appropriée du certificat de salaire comme non comprise dans le salaire brut. Dès lors que l'indemnité était comprise dans le salaire brut et que les déductions sociales telles que les cotisations AVS/AI, AANP, maternité étaient calculées sur le montant de salaire brut, y compris l'indemnité, il convenait de partir du principe que cette indemnité faisait partie intégrante du salaire brut et ne pouvait plus recevoir le qualificatif d'indemnité pour frais de représentation. Or, en l'espèce, le certificat de salaire américain ne mentionnait nulle part des frais forfaitaires.

9. Par décision du 27 février 2006, notifiée aux parties le 13 mars 2006, la CCRMI a admis partiellement le recours.

Il existait une pratique de l'AFC consistant à admettre une déduction de 5% du salaire brut à titre de frais forfaitaires pour des salaires annuels de dirigeants d'entreprise d'un montant égal ou inférieur à CHF 250'000.-. Cette déduction était applicable même lorsqu'aucun forfait n'avait été négocié avec l'AFC. Pour tenir compte du principe d'égalité de traitement, il se justifiait d'étendre cette pratique aux cadres dirigeants dont le salaire était supérieur à CHF 250'000.-. La CCRMI faisait référence à une information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 relative aux "frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur, conditions à l'admission d'une prise en charge calculée de manière forfaitaire et traitement fiscal de celle-ci" (ci-après : l'information) qui rappelait cette pratique et précisait qu'une déduction de 10% était appliquée pour la tranche de salaire brut total excédant CHF 250'000.- par année mais que dans les faits la distinction des tranches auxquelles devait être appliqué le taux de 5%, respectivement de 10% n'était pas respectée, et que dès lors que le salaire brut total excédait CHF 250'000.- par année, le taux de 10% était appliqué globalement à l'intégralité de la rémunération.

En conséquence, la CCRMI a retenu que la contribuable avait droit à une déduction de 10% sur son salaire brut total qu'elle fixait à CHF 349'564.- (CHF 34'187.- + CHF 3'377.- correspondant à l'achat de 2'987 actions S_____). De ce montant la CCRMI a déduit la somme de CHF 8'829.65 correspondant à une "indemnité voiture" versée par l'employeur et non imposée par l'AFC. Elle a donc jugé que la contribuable avait droit à une déduction supplémentaire sur le revenu de CHF 26'127.- au titre de frais de représentation.

10. L'AFC a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par acte du 6 avril 2006. Elle a repris en substance l'argumentation qu'elle avait déjà développée dans ses précédentes écritures. La CCRMI avait méconnu la pratique suivie par l'AFC. En effet, l'information citée concernait des frais effectifs pris en charge de manière forfaitaire. Par ailleurs la contribuable n'était pas au bénéfice d'un accord avec l'AFC, elle n'avait pas pu justifier de manière effective ses frais, la distinction entre le salaire et les frais forfaitaires n'était pas faite sur son certificat de salaire.

11. La contribuable s'est déterminée par pli du 7 août 2006. Elle s'est référée aux considérants de la CCRMI et a précisé que dans les certificats de salaire établis aux Etats-Unis aucune distinction n'était faite entre le salaire et les frais forfaitaires, ceux-ci n'étant pas inscrits dans une rubrique séparée. Partant, elle n'avait pas à pâtir d'une distinction purement formelle, raison pour laquelle elle conclut au rejet du recours.

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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 87 LPFisc).

2. Dans sa décision, la CCRMI a retenu un revenu brut de CHF 334'892.- en donnant acte à l'AFC de ce qu'elle admettait que le poste "frais de représentation" pour un montant de CHF 33'489.- était déjà compris dans le salaire brut de CHF 334'892.-.

La seule question litigieuse est donc de savoir s'il est possible d'admettre en déduction les frais forfaitaires de représentation versés à la contribuable en sa qualité de directrice financière.

3. a. Dans certaines professions, les frais se composent de très nombreux éléments; de même, la classification de la dépense consentie comme déductible est malaisée et peut donner lieu à des appréciations subjectives. C'est pourquoi, les

déductions forfaitaires sont communément admises, soit dans les règlements, soit dans la pratique des autorités de taxation. Elles permettent la détermination des frais professionnels effectifs d'une manière généralement proche de la réalité et évitent un travail inutile tant à l'administration qu'au contribuable. Ce dernier lorsqu'il invoque des dépenses d'un montant correspondant au forfait, n'a pas besoin de les justifier par pièces; elles seront admises en déduction de son revenu brut. En revanche, celui qui entend invoquer des frais professionnels plus élevés renonce à se prévaloir du forfait et doit les justifier dans leur totalité (ATA/621/2002 du 29 octobre 2002).

b. A Genève, les entreprises ont la possibilité de demander des frais de représentation pour leurs cadres, dits frais forfaitaires ou frais confidentiels. De même, certains corps de métier ou sociétés sont au bénéfice de déductions forfaitaires négociées avec l'AFC (cf. rapport du 23 décembre 1998 de la commission externe d'évaluation des politiques publiques sur la politique cantonale en matière de déductions fiscales, p. 37 ss ; ATA/621/2002 du 29 octobre 2002).

c. Il résulte d'une jurisprudence rendue par le tribunal de céans que l'AFC a admis une déduction de 5% à titre de frais forfaitaires pour un employé dont le salaire annuel dépassait de peu CHF 150'000.- même en l'absence de tout accord entre elle-même et l'employeur (ATA/621/2002 du 29 octobre 2002, cf. notamment la partie "en fait").

4. a. Dans son information N° 6/2005 du 7 décembre 2005, l'AFC a rappelé la pratique administrative qu'elle avait suivie jusqu'alors :

"Il est admis que les frais effectifs de représentation, engagés par les employés qui exercent un fort devoir de représentation, puissent être pris en charge de manière forfaitaire par l'entreprise qui les emploie.

Par souci de simplification administrative et dès lors que le devoir de représentation est avéré et démontré à l'administration, cette allocation forfaitaire ne fait pas partie du revenu imposable pour autant qu'elle ne dépasse pas les limites suivantes :

- 5% du salaire brut total lorsque celui-ci n'excède pas CHF 250'000.- par année ;

- 10% pour la tranche du salaire brut total excédant CHF 250'000.- par année ;

- Maximum de CHF 100'000.- par année (plafond).

Dans les faits, il est constaté que la distinction des tranches auxquelles doit être appliqué le taux de 5%, respectivement de 10%, n'est pas toujours respectée

et que, dès lors que le salaire brut total excède CHF 250'000.- par année, le taux de 10% est appliqué globalement à l'intégralité de la rémunération."

b. Dans le même document, sous le titre "correction de pratique dès le 1er janvier 2006", l'AFC indiquait que sans remettre fondamentalement sa pratique en cause, elle appliquerait des principes et paramètres ayant trait notamment au palier et plafond, au salaire brut déterminant, à la catégorie de contribuables, au protocole d'admission et à la procédure à suivre, dès le 1er janvier 2006. L'information avait en effet "pour but d'actualiser et de recentrer" la pratique de l'AFC.

5. L'AFC a reproché à la contribuable de n'avoir pas été au bénéfice d'un accord pour l'année fiscale litigieuse.

Or, cette objection n'est pas déterminante. Tout d'abord le Tribunal administratif a eu à connaître des cas dans lesquels une telle déduction avait été admise alors qu'aucun accord n'était intervenu entre l'AFC et l'employeur du contribuable. A cette occasion le tribunal a relevé d'ailleurs que le manque de transparence dans la pratique de l'AFC était susceptible de générer des inégalités de traitement, en particulier lorsque des forfaits avaient été négociés (ATA/621/2002 du 29 octobre 2002).

Ensuite, dans la description de la pratique en vigueur jusqu'au 31 décembre 2005, il n'est pas fait mention d'un accord exprès entre l'AFC et l'employeur. Le fait qu'un tel accord soit réglementé de façon détaillée dans le chapitre de l'information ayant trait à la correction de pratique à partir du 1er janvier 2006, dans le paragraphe intitulé "protocole d'admission et procédure à suivre", avec la précision que les allocations forfaitaires pour frais de représentation n'ayant pas fait l'objet d'un accord seront considérés comme des salaires supplémentaires et donc imposables auprès des employés au titre de revenus de l'activité dépendante, démontre que tel n'était pas forcément le cas auparavant.

Enfin, l'information précise dans le paragraphe consacré à la catégorie de contribuables que "le fait de se fonder sur le critère de la fonction n'est pas satisfaisant". Ce qui démontre, a contrario, que jusqu'au 31 décembre 2005 c'était précisément le critère choisi pour accorder la déduction de frais forfaitaires et vient donc infirmer l'affirmation de l'AFC selon laquelle il ne s'agissait pas d'une déduction accordée quasi implicitement selon la fonction exercée.

En conséquence cet argument ne peut être suivi.

6. L'AFC a encore fait valoir que la contribuable n'avait pas pu justifier de manière effective ses frais.

Sur ce point, dans le cas dont le tribunal de céans a eu à connaître, l'AFC avait admis une déduction de 5% sans justification effective des frais (ATA/621/2002 du 29 octobre 2002).

De plus cette exigence est en contradiction avec la définition des déductions forfaitaires admise par la doctrine et la jurisprudence rappelée ci-dessus : ce type de déduction a été mis en place précisément pour les cas où les frais se composent d'une multitude d'éléments qui en rend le calcul difficile. Ce n'est que dans le cas où le contribuable entend invoquer des frais professionnels plus élevés que le forfait qu'il doit les justifier dans leur totalité.

D'ailleurs dans sa correction de pratique, l'AFC admet sur la base de données statistiques "qu'un fort devoir de représentation peut être reconnu dès que le salaire brut total atteint ou dépasse CHF 150'000.- par année pour un degré d'occupation de 100%". Ce faisant l'AFC instaure une présomption en faveur d'une déduction forfaitaire dès que le salaire brut total atteint CHF 150'000.- et corrobore la jurisprudence précitée. Certes, cette présomption est tempérée par la possibilité réservée à l'AFC d'exiger de l'employeur qu'il démontre le fort devoir de représentation des employés concernés mais cette cautèle n'est applicable qu'à partir du 1er janvier 2006.

Ce grief sera donc également écarté.

7. Enfin, l'AFC a fait valoir que la distinction entre le salaire et les frais forfaitaires ne figurait pas sur le certificat de salaire de la recourante.

L'objection de la contribuable selon laquelle une telle distinction n'apparaît pas sur son certificat de salaire parce que celui-ci est américain et que dans ce pays cette distinction n'est pas reportée sur ce document et qu'il n'est pas équitable de lui tenir rigueur d'un problème purement formel, est fondée.

En effet, il résulte de ses écritures et ce fait n'a pas été contesté par l'AFC, que la contribuable a bénéficié de cette déduction pour les années précédentes. Certes, en vertu du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, chaque exercice doit être considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse influencer les suivants (ATA/ 621/2002 du 29 octobre 2002 ; ATA J. du 20 avril 1993 ; ATA F. du 19 septembre 1990) et donc ce simple fait ne peut faire admettre la déduction pour l'année 2002. Il n'en demeure pas moins que les déductions accordées les années précédentes étaient basées sur un certificat de travail américain dont le libellé n'opérait pas de distinction entre les frais forfaitaires et le salaire brut, à l'instar de celui qui figure dans la présente procédure. Il est contraire au principe de la sécurité du droit, voire à celui de la bonne foi de refuser la déduction pour frais forfaitaires pour ce motif alors que ce type de certificat n'avait pas posé de problème les années précédentes.

8. Le raisonnement de la recourante se révélant infondé, le recours est rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'administration (article 87 LPA). Ce changement de pratique est la conséquence logique de celle adoptée par chacun des pouvoirs de l'Etat de Genève qui facture dorénavant ses propres prestations. Il est également cohérent avec le principe de l'autonomie du Pouvoir judiciaire et la tenue de comptes distincts entre le Pouvoir exécutif d'une part et le Pouvoir judiciaire d'autre part. Il est enfin conforme à la LPA, laquelle ne contient pas d'ancrage à l'exonération systématique de l'Etat de Genève de tout émolument de procédure (ATA/423/2005 du 14 juin 2005).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 avril 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 février 2006 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

communique le présent arrêt à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à Deloitte & Touche S.A., mandataire de Madame R_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :