du 29 mai 1996

dans la cause

Monsieur R_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

_____

A/1576/1995 - FIN

EN FAIT

1. Monsieur R_____, domicilié, route _____, 1228 Plan-les-Ouates, est médecin salarié. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal 1992, il a déclaré un salaire brut de 85'616.- Frs et un revenu de 17'323,25 Frs, représentant le rendement de sa fortune mobilière s'élevant à 262'501,05 Frs. Il a mentionné des déductions pour un montant de 34'976,10 Frs. Le revenu et la fortune imposable s'élevaient respectivement à 67'963,15 Frs et à 214'001,05 Frs.

2. Sous la rubrique "observations", il a relevé qu'il avait travaillé du 1er janvier au 30 septembre 1992 à l'Hôpital de M_____ puis, du 1er octobre au 31 décembre 1992, à l'Hôpital de Fribourg, tout en restant domicilié à Genève, ce qui avait durant ces deux périodes, engendré des frais supplémentaires de transport, de logement et de repas.

   Le 14 décembre 1993, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à M. R_____ un bordereau de taxation provisoire 1993 à hauteur de 9'378,85 Frs établi sur la base du revenu et de la fortune imposable figurant dans la déclaration, comme exposé ci-dessus.

3. Le 7 février 1994, l'AFC a signifié au contribuable un bordereau 1993, annulant et remplaçant le précédent, au montant de 13'802,25 Frs. Si la fortune imposable n'avait subi aucune modification, le revenu imposable avait été porté de 67'963,15 Frs à 83'275.- Frs, une partie des déductions ayant donc été écartée.

4. Le 5 mars 1994, le contribuable a élevé réclamation en priant l'administration de tenir compte des déductions suivantes, soit "chiffre 11.5, frais de déplacement/ M_____ du 1er janvier 1992 au 30 septembre 1992, 9 mois X 25 jours par mois, X 110 kilomètres par jour, X 0,50 cts par kilomètre, plus une vignette autoroutière, égale 12'405.- Frs.

   Fribourg du 1er octobre 1992 au 31 décembre 1992 : trois mois, X 4 semaines, X deux trajets par semaine, X 30,50 Frs le trajet, ainsi qu'un abonnement demi-tarif CFF au prix de 857.- Frs. Le total des frais de déplacement s'élevait ainsi à 13'262.- Frs.

   chiffre 11.11 déductions professionnelles, frais de repas pris en dehors du domicile pendant douze mois, soit 4'800.- Frs, loyer pendant trois mois, fois 650.- Frs par mois égal 1'950.- Frs, achat de livres et abonnement à des revues médicales 450.- Frs, selon accord ASMAC, = 900.- Frs, total 8'100.- Frs.

5. L'AFC a rejeté la réclamation par décision du 22 septembre 1994. Elle a admis les frais de déplacement à concurrence de 2'450.- Frs. Ce chiffre correspond au montant de l'abonnement le moins onéreux, des

transports publics, conformément à l'article 21 lettre a de la loi générale sur les contributions publiques de 1887 (D/3/1 - LCP). Quant aux frais professionnels, l'AFC a admis une déduction de 900.- Frs prévue pour les membres de l'ASMAC. Pour le loyer et les repas pris hors du domicile, elle a admis une déduction totale de 2'700.- Frs, calculée comme suit :

loyer hors canton 1'500.- Frs
repas hors du domicile 1'200.- Frs.

6. Le contribuable a recouru en temps utile auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts contre cette décision et a repris ses conclusions initiales. Les trois mois de loyer hors du canton, soit à Fribourg, soit à M_____, devaient être pris en considération dans leur intégralité, de même que les frais de repas hors du domicile, jusqu'à concurrence du maximum admis de 4'800.- Frs. Les déductions professionnelles dont il requérait la défalcation s'élevaient ainsi à 7'650.- Frs, (4'800.- Frs de frais de repas, 1'950.- Frs de loyer à raison de 650.- Frs par mois et 900.- Frs au titre de réductions ASMAC). L'administration a conclu à l'admission du recours, s'agissant des frais de repas et à son rejet, pour le surplus.

7. Le 2 avril 1995, M. R_____ a écrit à la commission pour indiquer qu'il maintenait son recours concernant les frais de transport. Il travaillait en qualité d'assistant responsable du service de chirurgie de l'Hôpital de M_____ et devait être à ce titre disponible pour les urgences chirurgicales de jour de nuit ou durant les week-ends. Les frais de déplacement jusqu'à l'Hôpital, même en urgence, n'étaient pas pris en charge par son employeur.

8. Par décision du 19 octobre 1995, la commission cantonale de recours a admis partiellement le recours, donné acte à l'administration de ce qu'elle s'engageait à porter les déductions pour les frais de repas de 1'200.- Frs à 4'800.- Frs, rejeté le recours pour le surplus en se référant à la jurisprudence du Tribunal de céans; (en particulier à l'ATA du 2 février 1993 en la cause S).

9. Par acte posté le 1er décembre 1995, M. R_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en concluant à sa mise à néant. Il sollicitait la déduction de 13'262.- Frs correspondant à des frais effectifs de transport, lesdits frais étant engendrés directement par l'impossibilité de travailler au sein du département de chirurgie de l'Hôpital cantonal de Genève où son salaire eût été supérieur, sans qu'il ait à encourir de tels frais. Il n'était pas médecin indépendant mais médecin assistant en cours de formation post-graduée de chirurgie. A ce titre, il ne pouvait pas choisir son lieu de travail, dépendant entièrement des postes vacants dans les hôpitaux. En ce sens, son cas différait de celui auquel se réfèrait l'AFC (en invoquant l'arrêt du 2 février 1993 en la cause S.). D'ailleurs, ses frais réels avaient été supérieurs à ce montant, si l'on considérait l'achat du véhicule,

l'assurance, le carburant, l'amortissement, l'entretien, les réparations, et cela sans qu'il s'agît d'un véhicule de luxe. Ces frais étaient nécessaires à l'acquisition de son revenu, ils devaient être déductibles, car ils représentaient une perte économique induite, par rapport aux médecins qui pouvaient exercer leur activité professionnelle dans le canton de leur domicile. Il n'avait pas voulu déménager, ses contrats, respectivement à M_____ et Fribourg, étant temporaires. Il restait attaché à Genève, domicile de sa fiancée, devenue depuis lors son épouse. Celle-ci était elle-même en formation médicale spécialisée. Il priait le Tribunal de bien vouloir revoir sa situation.

10. L'AFC s'est opposée au recours. Il fallait distinguer la déduction des frais de déplacement selon l'article 21 lettre o LCP, laquelle était admissible mais uniquement à hauteur du prix de l'abonnement général CFF en 1992, soit 2'450.- Frs. Ces frais n'étaient en aucune façon liés à l'acquisition du revenu. Les frais professionnels, réelement liés à l'acquisition du revenu, par exemple les déplacements d'une clinique à l'autre pouvaient être déduits selon la lettre a de l'article 21 LCP. En l'espèce, le contribuable revendiquait exclusivement la déduction de ses frais de déplacement entre son domicile privé à Genève et le lieu de son activité professionnelle. Il s'agissait de frais de déplacement et non pas de frais d'acquisition du revenu.

11. A l'appui de son recours, M. R_____ a produit un certain nombre de pièces, en particulier une attestation du Dr M_____, chef du service de chirurgie à l'Hôpital de zone de M_____. De ce document établi le 8 novembre 1994, il apparaît que M. R_____ était assistant titulaire dans le département de chirurgie à M_____. Son activité et ses horaires étaient tels qu'un véhicule privé était indispensable, essentiellement en fonction des déplacements irréguliers et des urgences imposant une disponibilité immédiate.

Une attestation du Professeur Adrien Rhoner, alors directeur du département de chirurgie de l'Hôpital cantonal de Genève, datée du 13 novembre 1992, indiquait que, compte tenu du nombre élevé de candidats, aucune place n'était disponible en l'état dans ce département.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 8 al. 1 chiffre 18 de la loi sur le Tribunal administratif et le Tribunal des conflits du 29 mai 1970 - LTA - E/3,5/1; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E/3,5/3).

2. a. L'établissement du revenu net imposable dépend de l'application de quatre dispositions de la LCP. L'article 16 énumère de manière non

exhaustive tous les éléments entrant dans la composition du revenu brut. L'article 21 LCP donne une liste limitative des déductions admises sur les revenus bruts. L'article 21 A LCP dresse un catalogue également exhaustif des exonérations, tandis que l'article 23 LCP contient, lui aussi de manière limitative, les déductions qui ne sont pas admises sur le revenu brut. Le système ainsi adopté par le législateur permet à l'administration de considérer comme étant fiscalement des revenus tous produits de biens ou d'activités énumérés à l'article 16 LCP, ou offrant, moyennant une interprétation raisonnable, une analogie avec les exemples donnés en référence. Tandis que les exceptions ou les déductions sont limitativement déterminées par la loi (ATA du 12 mars 1986 en la cause E.).

b. De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, sont déduits les dépenses nécessaires pour l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a LCP)

Il faut entendre par là, les dépenses qui sont étroitement et logiquement liées par leur nature même à la réalisation du revenu taxé et non pas n'importe quelle dépense plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative. Les dépenses visées à l'article 21 lettre a LCP ne peuvent être des frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable. En effet, dès lors que l'article 21 LCP énumère exhaustivement les exceptions à l'impôt sur le revenu, il convient d'interpréter restrictivement ce caractère d'exception quant à la nature et à l'étendue des déductions autorisées. Ces mêmes critères sont valables en matière de frais professionnels des salariés (RDAF 1971 p. 319; 1972 p. 39; 1975 p. 348 ss, 420 s; 1982 p. 40; Sem. jud. 1990 p. 540).

Il appartient au contribuable de justifier de ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité (art. 22 LCP) (RDAF 1971 p. 320; 1972 p. 34; 1975 p. 420; 1980 p. 402; 1982 p. 42).

Toutefois, 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 autorisé 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 du 11 décembre 1974 en la cause d.P.; du 19 avril 1978 en la cause L.; du 22 mai 1985 en la cause R.; J.-M. BARILIER, Frais d'acquisition du revenu, 1970, p. 39-43; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel

1980, p. 119).

3. Les frais dont la déduction est sollicitée sont des frais de déplacement entre le domicile à Genève du contribuable et son lieu de travail. En effet, M. R_____ a toujours conservé son domicile à Genève et il ne s'en est pas créé un nouveau, que ce soit à M_____ ou à Fribourg. En ce sens, les frais de déplacement sont ceux qui sont visés au titre de déductions autorisées à l'article 21 lettre o alinéa 2 LCP.

L'alinéa 1 énonce des forfaits pour les personnes domiciliées et travaillant dans le même canton.

L'alinéa 2 est ainsi libellé : "Toutefois, pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante hors du canton, ces frais sont déduits jusqu'à concurrence du montant de l'abonnement le moins onéreux par un moyen de transport public." Il s'agit-là d'une nouvelle teneur de la loi entrée en vigueur le 1er janvier 1973. Les travaux préparatoires ne fournissent aucune indication au sujet de ce texte (Mémorial des séances du Grand-Conseil, 1972, p. 365). Il faut donc admettre que de tels frais peuvent être déduits d'une manière forfaitaire, référence étant faite à l'abonnement CFF, et cela même si ce moyen de transport n'est pas utilisé par le contribuable pour des raisons pratiques.

La déduction forfaitaire prévaut pour d'autres types de frais, notamment pour les frais médicaux, que le contribuable ait eu à supporter une part supérieure à celle prévue par la loi ou non. Il en est ainsi également pour les déductions des cotisations à une assurance-vie, la déduction forfaitaire est donc un principe général, admis pour les raisons exposées ci-dessus.

4. Admettre, comme le souhaiterait le recourant, la déduction de ses frais effectifs relatifs à ses trajets viendrait à considérer que lesdits frais sont nécessaires à l'acquisition du revenu, soit des frais professionnels, au sens de l'article 21 lettre a LCP, ce qui n'est pas le cas.

Certes, il est établi, par l'attestation du Professeur Rohner qu'au moment considéré, aucune place n'était libre à Genève, raison pour laquelle le recourant a dû accepter un poste dans un autre canton. De même, est-il prouvé, par l'attestation du Dr M____, que le recourant devait être présent très rapidement à M_____, lors d'urgences.

C'est la raison pour laquelle M. R_____ a loué un appartement - que ce soit à Fribourg ou à M_____ - et que ces frais de logement ont été admis, en partie, au titre de déductions.

En conséquence, les frais de déplacement ne devraient s'entendre qu'à partir de l'appartement loué, à Fribourg ou à M_____, jusqu'à l'hôpital de la ville concernée et n'être déductibles qu'à raison de 450.-

frs par an, selon le forfait prévu pour les personnes habitant et travaillant dans le canton de Genève (art. 21 lettre o ch. 2 LCP).

Les frais de déplacement au départ de Genève ne sauraient donc être considérés comme des frais professionnels car ils sont engendrés par des motifs de convenance personnelle uniquement.

Le grief d'inégalité de traitement soulevé par le recourant, du fait qu'il encourt plus de frais, et donc qu'il gagne moins que les médecins salariés travaillant à l'hôpital de Genève, ne résiste pas à l'examen, les uns et les autres n'étant précisément pas placés dans la même situation (ATF 118 Ia 1ss, not. 2 et 3).

5. C'est donc à juste titre que l'AFC a limité au forfait prévu par l'article 21 lettre O alinéa 2 LCP la déduction sollicitée par le recourant, sans admettre la déduction des frais effectifs engagés pour ce poste-ci.

En conséquence, le recours sera rejeté et la décision attaquée confirmée.

Un émolument de 750.-- Frs sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 1er décembre 1995 par Monsieur R_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 octobre 1995;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de 750.-- Frs;

communique le présent arrêt à Monsieur R_____ ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bonnefemme-Hurni, présidente,

MM. Tanquerel, Bonard, Grandjean, Mme Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : la présidente :

V. Montani E. Bonnefemme-Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le p.o. la greffière :

Mme J. Rossier-Ischi