

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1766/2012-ICCIFD

ATA/652/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 19 août 2014

2^{ème} section

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
20 août 2013 (JTAPI/916/2013)**

EN FAIT

- 1) Monsieur A_____ est domicilié en France et exerce la profession de conseiller en assurances à titre salarié, auprès de B_____ (ci-après : B_____) à Genève. Il est donc imposé à la source.
- 2) Le présent litige a trait à l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et à l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) relatif à l'année 2010.
- 3) Le 24 mars 2011, M. A_____ a demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) une rectification de son imposition à la source, en sollicitant la prise en considération de ses frais effectifs. Il a requis le statut de quasi-résident.
- 4) Dans sa déclaration fiscale pour l'année 2010, le contribuable a indiqué un revenu brut de CHF 282'395.-. Il a notamment déduit un montant de CHF 125'970.- au titre de « déduction pour frais professionnels - autres frais » (code 31.63).

À l'appui de cette déduction, le contribuable a produit une attestation de l'Association genevoise des professionnels en assurances privées (ci-après : AGAP) indiquant un montant de CHF 89'600.- à déduire de son revenu brut à titre de commissions versées à des tiers. Pour justifier ce montant, M. A_____ a également produit trois « attestations quittances » de montants versés en 2010 à trois apporteurs d'affaires, datées des 31 janvier, 15 février et 15 mars 2011.

Deux de ses apporteurs d'affaires étaient domiciliés en Suisse. M. A_____ leur avait respectivement versé un montant de CHF 26'600.- et de CHF 25'800.-. Le troisième, Monsieur C_____, était domicilié à D_____, en Italie, et avait perçu de M. A_____, pour l'année 2010, la somme de CHF 37'200.-.

- 5) Le 12 décembre 2011, l'AFC-GE a notifié au contribuable ses bordereaux ICC et IFD 2010. Elle a, entre autres déductions, pris en compte à ce titre un montant de CHF 36'370.- en tant qu'autres frais professionnels effectifs (code 31.63).
- 6) Par acte du 10 janvier 2012, le contribuable a formé réclamation à l'encontre de ses taxations ICC et IFD 2010. Il a contesté la déduction de ses autres frais professionnels effectifs non admis par l'AFC-GE et a persisté à demander une déduction de CHF 125'970.-.

Cette réclamation portait également sur d'autres points, qui ne sont actuellement plus litigieux.

- 7) Par décision du 28 mars 2012, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation de M. A_____. De nouveaux bordereaux ICC et IFD lui ont été notifiés.

L'AFC-GE a porté la déduction pour « autres frais professionnels effectifs » en ICC et IFD du contribuable de CHF 36'370.- à CHF 52'400.-, correspondant aux commissions versées aux deux apporteurs d'affaires domiciliés en Suisse. En effet, l'AFC-GE a précisé que seules ces commissions étaient admises en déduction ; a contrario, celles reversées à des personnes domiciliées à l'étranger ne pouvaient être déduites.

- 8) Par acte du 23 avril 2012, M. A_____ a recouru contre ladite décision auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI).

Il a notamment contesté le refus de l'AFC-GE de lui accorder la déduction du montant des commissions versées à M. C_____. La conjoncture actuelle l'avait obligé à trouver des apporteurs d'affaires à l'étranger, afin de souscrire des polices d'assurance 3A à des clients situés en zone frontalière.

- 9) Par réponse du 19 septembre 2012, l'AFC-GE a conclu au rejet dudit recours s'agissant de la déduction des frais professionnels.

M. A_____ n'avait ni démontré le caractère de nécessité du montant versé à son apporteur d'affaires italien, ni le lien de causalité entre les contrats d'assurance conclus à Genève, dans le cadre de son activité auprès de B_____, et les commissions versées à ce dernier.

- 10) Dans sa réplique du 31 octobre 2012, le contribuable a indiqué qu'il lui était impératif d'avoir un cercle d'apporteurs d'affaires, car son revenu se composait à 80 % de commissions. Au vu des frontières de la Suisse, il contractait avec des clients frontaliers italiens et français et il lui était donc indispensable d'avoir des apporteurs d'affaires à l'étranger.

- 11) Dans sa duplique du 23 novembre 2012, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse du 19 septembre 2012, le contribuable n'ayant pas apporté d'éléments probants nouveaux.

- 12) Par jugement du 20 août 2013, le TAPI a rejeté le recours de M. A_____ en tant qu'il concernait la déduction de CHF 37'200.- à titre de frais professionnels. Le TAPI a par ailleurs renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation, ayant à la fois admis partiellement le recours sur une question relative aux allocations familiales, et opéré une *reformatio in pejus* de la taxation relativement à la prise en compte de charges de famille.

M. C_____ habitait D_____, soit une ville située à plus de 500 km de Genève. Il était donc difficilement concevable que ce dernier ait pu fonctionner en

qualité d'apporteur d'affaires du contribuable, même s'agissant de contrats conclus avec des clients situés en zone frontalière. De plus, M. A_____ n'avait apporté aucun élément probant démontrant la nécessité et le lien de causalité entre la conclusion de ses contrats et son apporteur d'affaires italien, comme par exemple les contrats le liant à ce dernier. Ne l'ayant pas fait, il devait supporter les conséquences de cette absence de preuve.

- 13) Selon le suivi des envois de la poste, M. A_____ a reçu ledit jugement le 3 septembre 2013.
- 14) Par acte du 3 octobre 2013, M. A_____ a recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) uniquement en ce qui concernait ses frais professionnels. Il a conclu à la défalcation desdits frais de son revenu.

Le TAPI avait à tort appliqué une distinction entre un apporteur d'affaires domicilié en Suisse et un autre demeurant à l'étranger. M. C_____ lui avait permis de conclure des affaires grâce à son réseau de connaissances bien placées dans des sociétés multinationales implantées en Suisse et en Italie.

Toutefois, il ne pouvait pas produire les contrats qu'il avait conclus par le biais de M. C_____, au motif que son contrat de travail indiquait expressément l'obligation de protéger les droits de la personnalité lors du traitement des données personnelles, au sens de la loi fédérale sur la protection des données du 19 juin 1992 (LPD - RS 235.1).

- 15) Le 20 novembre 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il était déjà difficile d'appréhender la connexité entre un apporteur d'affaires italien et l'activité salariée du contribuable. Ce dernier n'avait au surplus aucunement appuyé ses dires par des documents prouvant le lien entre les commissions versées à M. C_____ et ses contrats conclus à Genève en 2010. M. A_____ ne pouvait justifier cette absence de preuves par le respect de la LPD.

- 16) Le 29 novembre 2013, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 10 janvier 2014 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 17) Le contribuable n'a pas fait suite audit courrier.
- 18) Par courrier du 4 décembre 2013, l'AFC-GE a persisté dans son argumentation et ses conclusions du 20 novembre 2013, sans formuler d'observations complémentaires.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11, par renvoi de l'art. 145 LIFD).
- 2) a. Aux termes de l'art. 9 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), les dépenses « nécessaires à l'acquisition du revenu » sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Selon la jurisprudence, cette notion est définie clairement par la LHID en dépit de son caractère général et s'impose aux cantons (ATF 133 II 287 consid. 2.2 ; 128 II 66 consid. 4b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_989/2012 du 21 mars 2013 consid. 2.4).

Conformément à l'art. 29 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), intitulé « déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative dépendante », doivent être déduits du revenu « les frais professionnels », fixés forfaitairement. La justification de frais effectifs plus élevés demeure cependant réservée.

La loi n'indique pas quel lien de connexité doit exister entre la dépense et l'acquisition du revenu.

En droit fédéral, l'art. 26 al. 1 LIFD énonce que les frais professionnels qui peuvent être déduits dans le cadre d'une activité dépendante sont, notamment, certains frais de déplacement et de repas, ainsi que « les autres frais indispensables à l'exercice de la profession ». Ces frais professionnels sont estimés forfaitairement par l'administration fédérale, mais le contribuable « peut justifier des frais plus élevés » (art. 26 al. 2 LIFD).

D'après la jurisprudence, les règles d'établissement du revenu net font l'objet d'une harmonisation verticale, de sorte que les cantons ne disposent pas de marge de manœuvre sur la question des frais d'acquisition du revenu, même si le législateur cantonal dispose d'une grande marge d'appréciation dans l'aménagement et l'estimation des forfaits (arrêt du Tribunal fédéral 2C_22/2013 du 5 juillet 2013 et les références citées).

Il convient donc de s'inspirer du droit fédéral dans l'application de l'art. 29 LIPP.

Les notions de « frais indispensables à l'exercice de la profession » (art. 26 LIFD) et de « frais nécessaires à l'acquisition du revenu » (art. 9 al. 1 LHID)

supposent non seulement qu'il existe un lien étroit et direct entre la dépense et le revenu, mais que la dépense soit nécessaire à l'acquisition du celui-ci.

Selon le Tribunal fédéral, si cette nécessité doit être établie, elle n'implique pas que le contribuable ne puisse pas acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles ni qu'il existe une obligation légale de payer la charge correspondante. Il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu, soit que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable qu'il y renonce. Il faut ainsi considérer comme 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 consid. 3a et les nombreuses références citées ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_288/2008 du 1^{er} octobre 2008 consid. 4.3 et 2C_260/2008 du 6 août 2008 consid. 2.2 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 167 et les arrêts cités).

b. Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4.c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/339/2014 du 13 mai 2014 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

De plus, la possibilité de déduire les frais d'acquisition du revenu est conditionnée à l'apport de la preuve, par le contribuable, de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 et 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).

c. En l'espèce, l'AFC-GE a accepté de défalquer du revenu de M. A_____ les commissions versées à ses deux apporteurs d'affaires domiciliés en Suisse, sans requérir d'autres preuves que les quittances établies par le contribuable, mais a refusé cette défalcation pour les commissions versées à M. C_____, son apporteur d'affaires vivant en Italie.

Un conseiller en assurances se doit de faire appel aux services d'un apporteur d'affaires afin de trouver de nouveaux clients désireux de souscrire une assurance, et par conséquent afin d'acquérir un revenu. Au regard des frontières de la Suisse et de l'augmentation de la population en zone frontalière, il peut être utile à un conseiller en assurances de bénéficier d'un apporteur d'affaires étranger et, partant, de verser des commissions à l'étranger.

d. L'exigence d'un lien étroit et direct entre les commissions versées à un tiers domicilié à D_____, soit à plus de 500 km, et des contrats en assurance conclus à Genève n'en devait pas moins être établie par le contribuable. En effet, même si ce dernier a expliqué que M. C_____ avait à disposition un large réseau de connaissances au sein des sociétés multinationales suisses et italiennes, qui lui avait permis de conclure des contrats en zone frontalière, la connexité avec le revenu de son activité genevoise n'est toujours pas établie.

Force est en effet de constater que M. A_____ n'a pas prouvé ses dires en produisant des documents pertinents, tels que le contrat de courtage conclu avec M. C_____ ou encore des contrats d'assurance conclus grâce à ce dernier qui mentionneraient son entremise. Le contribuable ne peut pas se retrancher derrière son obligation contractuelle de confidentialité vis-à-vis de B_____ ; il lui suffisait au demeurant de produire lesdits documents caviardés ou encore des extraits de ceux-ci, sans dévoiler de données confidentielles. Au surplus, on ne voit pas en quoi la LPD s'opposerait à la production dans un cadre judiciaire d'un éventuel contrat conclu entre M. A_____ et M. C_____.

- 3) En conséquence, le recours sera rejeté.
- 4) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 octobre 2013 par Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 20 août 2013 ;

au fond :

le rejette ;

met un émolument de CHF 800.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il ne lui est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 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 ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur A_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :