RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1867/2021-ICCIFD **ATA/214/2022**

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1er mars 2022

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS

contre

Monsieur A_____
représenté par Lambelet & Associés SA

_____

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 octobre 2021 (JTAPI/1060/2021)

EN FAIT

1) Monsieur A_____, né en 1992, est hockeyeur professionnel. Il a commencé sa carrière professionnelle auprès du B_____ SA (ci-après : B_____) en 2005 puis intégré, avec ce club, la « national league » dès la saison 2010 – 2011, ce jusqu'à la fin de la saison 2013 – 2014. Il a ensuite joué pour d'autres clubs avant de revenir au B_____ dès 2018.

2) Le 30 octobre 2019, le B_____ et M. A_____ ont conclu un contrat de travail. M. A_____ a été engagé pour une durée de deux saisons, du 1er mai 2020 au 30 avril 2022. Sa rémunération brute a été fixée à CHF 135'000.- pour la première saison et à CHF 170'000.- pour la seconde. Il avait droit à différents bonus et à une allocation d'équipement de CHF 5'000.- par saison.

3) Dans sa déclaration fiscale 2020, sous la rubrique « revenu de l'activité dépendante », M. A_____ a mentionné un salaire brut de CHF 115'300.-, des prestations salariales accessoires de CHF 36'600.- et une indemnité de CHF 4'002.-, soit un revenu brut de l'activité dépendante total de CHF 155'902.-.

Il a notamment revendiqué, sous la rubrique des déductions liées aux revenus, pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD), une déduction forfaitaire pour frais professionnels de CHF 4'000.-. Il a sollicité, pour l'impôt cantonal et communal
(ci-après : ICC), une déduction pour frais professionnels de CHF 13'522.-.

À sa déclaration était notamment jointe une facture de CHF 7'269.75 établie le 31 mai 2020 par la société C_____SA (ci-après : la société) relative à des « Agent Fee – Season 2020/2021 » correspondant au 0.05 % du salaire de CHF 135'000.-, plus 7.70 % de TVA.

Était également joint à sa déclaration un « décompte définitif des achats de matériel, saison 2020/2021 » établi le 15 octobre 2020 par la société D_____ AG. Selon ce décompte, l'avoir de matériel de CHF 5'000.- était épuisé dès lors que le solde des factures ouvertes s'élevait à CHF 6'252.-. Le solde en faveur de cette société s'élevait à CHF 1'252.-.

4) Par bordereaux du 31 mars 2021, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé M. A_____ pour l'année 2020. Elle a admis la déduction forfaitaire de CHF 4'000.- pour frais professionnels en IFD mais refusé la déduction pour autres frais professionnels effectifs de CHF 13'522.- en ICC.

Selon les art. 327 et 327a de la loi fédérale du 30 mars 1911 complétant le Code civil suisse (CO, Codes obligations - RS 220), l'employeur devait fournir à son employé les instruments de travail et les matériaux dont celui-ci avait besoin.

5) Dans sa réclamation, le contribuable a expliqué que ses frais professionnels effectifs déclarés de CHF 13'522.- se subdivisaient en CHF 6'252.- pour l'achat de matériel et CHF 7'269.75 de frais d'agent sportif. Si l'argumentation de l'AFC-GE était compréhensible pour le matériel de hockey, tel n'était pas le cas pour les frais d'agent. Ces frais correspondaient à une déduction organique, en ce sens qu'il avait dû les consentir pour obtenir un revenu, à savoir son nouveau contrat avec le B_____. Il convenait donc d'en tenir compte.

6) Par décisions sur réclamation du 19 avril 2021, l'AFC-GE a maintenu les taxations IFD et ICC. Les frais d'agent sportif n'étaient pas déductibles dans le cas du contribuable car il ne s'agissait pas de frais d'acquisition de revenus mais de frais liés à un choix de convenance personnelle.

7) Par acte du 28 mai 2021, M. A_____ a recouru contre ces décisions auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Les bordereaux de taxation ICC et IFD 2020 étaient erronés, nuls et non avenus. L'AFC-GE devait en émettre de nouveaux conformes au droit.

Son contrat de travail prévoyait que son club prenait en charge ses frais d'équipement à concurrence de CHF 5'000.- par saison. Comme l'attestait le décompte établi par l'équipementier choisi par le club, il avait dépensé CHF 6'252.- en 2020. Il devait pouvoir déduire les CHF 1'252.- restants de ses revenus. Ses frais d'agent n'étaient pas de convenance personnelle. Ils étaient en relation directe avec le revenu obtenu, et il était conforme à l'expérience de la vie que les sportifs professionnels se fassent assister par des agents dans le cadre de la négociation de leurs contrats générant leurs revenus et pour la construction de leurs carrières sportives éphémères. Les frais d'agent de CHF 7'269.75 étaient des frais organiques intimement liés à l'acquisition de son revenu et devaient dès lors en être déduits.

Un montant de CHF 8'522.- (soit CHF 7'269.75 + CHF 1'252.-) devait lui être octroyé au titre d'autres frais professionnels effectifs.

8) Le 15 juin 2021, l'AFC-GE a sollicité la suspension de l'instruction du recours, une cause portant sur un problème similaire étant pendante devant le TAPI. Le contribuable s'est opposé à cette demande de suspension.

9) Le 26 juillet 2021, l'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de ce qu'elle admettait, au titre de frais de matériel déductibles, un montant de CHF 1'252.- en ICC et au rejet du recours pour le surplus, la déduction des frais d'agent devant être refusée.

Le contribuable, qui avait été engagé par le B_____ depuis la saison 2018/2019, avait signé un nouveau contrat avec ce club pour deux saisons consécutives (2020/2021 puis 2021/2022). Le contenu de la facture établie par son

agent le 31 mai 2020 ne démontrait pas un éventuel lien de causalité directe entre la dépense de CHF 7'269.75 et la négociation d'un contrat de travail avec le B_____. Si par impossible ce lien devait être établi, le contribuable n'apportait pas la preuve que les frais engagés pour l'emploi de l'agent avaient été absolument nécessaires à la conclusion du contrat. Le contribuable ne démontrait pas qu'il n'était pas à même de s'occuper personnellement de sa carrière et de ses perspectives professionnelles. Le recours à un agent lui avait uniquement permis d'éviter de gérer lui-même la renégociation de son contrat, ce qui était constitutif d'un motif de convenance personnelle. La condition exigeant que les frais soient nécessairement indispensables à l'exercice de la profession pour être déductibles n'était pas réalisée.

Les frais d'agent avaient, selon toute vraisemblance, uniquement permis au contribuable d'améliorer son revenu, étant donné la renégociation de son contrat pour deux saisons consécutives pour un salaire plus élevé. Selon son certificat de salaire, il avait perçu en 2019 un salaire brut de CHF 94'953.- contre CHF 115'300.- en 2020, soit une augmentation de 17,5 %. Son contrat de travail prévoyait au surplus un salaire brut de CHF 135'000.- la première saison et de CHF 170'000.- pour la seconde, des bonus étant en outre prévus. Les frais d'agent devaient ainsi être qualifiés de coûts d'investissement visant à développer ou améliorer une source de revenus et n'étaient pas déductibles. La situation du contribuable était assimilable à celle d'une personne en recherche d'emploi dont les frais engagés pour chercher un nouveau poste de travail ne pouvaient pas, selon la jurisprudence, être qualifiés de frais d'acquisition du revenu.

La jurisprudence exigeait une simultanéité temporelle entre les dépenses et l'exercice de l'activité lucrative, les frais devant intervenir durant la même période fiscale que l'exercice de l'activité procurant le revenu en question. Ce principe n'était en partie pas respecté puisque les frais d'agent en cause se rapportaient à la saison 2020/2021, cette dernière année n'étant pas litigieuse.

10) Le contribuable a pris acte du fait que l'AFC-GE acceptait de déduire de son revenu CHF 1'252.- de frais de matériel.

Il a versé à la procédure une attestation établie par son agent le 10 août 2021. Ce dernier y expliquait que l'agent s'engageait envers le joueur, d'une part, à le conseiller, à gérer et défendre ses intérêts durant sa carrière en lui fournissant des prestations de management et, d'autre part, à servir d'intermédiaire pour la recherche de clubs et la négociation de contrats de travail dans le cadre d'une prestation dite de placement. La « national league » comptait environ 250 emplois de joueurs professionnels. Il s'agissait d'un marché limité et très compétitif. Le recours à un agent d'expérience était nécessaire pour trouver un emploi aux meilleures conditions de marché.

Il a en outre relevé que l'AFC-GE se référait à la jurisprudence applicable à la déductibilité des frais de campagne électorale par un membre en exercice du conseil national. Or, les circonstances étaient différentes en l'espèce, il exerçait une activité lucrative dépendante de sportif professionnel. Il ressortait du cours naturel des choses et de l'expérience générale de la vie qu'il devait recourir à un agent spécialisé dans la négociation de ses contrats.

11) L'AFC-GE a persisté dans ses considérants et conclusions.

12) Le 18 octobre 2021, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation.

Il a donné acte à l'AFC-GE qu'elle admettait la déduction de CHF 1'252.- au titre de frais de matériel. Dans le domaine du sport professionnel, il était de règle, selon la doctrine, qu'un athlète pratiquant un sport d'équipe de haut niveau, tel le contribuable, confie à des agents la tâche de lui trouver un (nouveau) club, moyennant paiement d'une commission. Si un tel athlète devait gérer lui-même sa carrière – ce qui, de l'avis de l'AFC-GE, paraissait envisageable – il serait totalement démuni, car il ne disposait ni de connaissances particulières, ni de réseaux de contacts. En conséquence, les frais d'agent ne pouvaient être considérés comme des dépenses de convenance personnelle, mais devaient être qualifiés de frais d'acquisition du revenu déductibles.

Le 31 mai 2020, l'agent avait facturé à son client des frais pour la saison 2020-2021. À teneur de l'attestation du 10 août 2021, il dispensait des services de placement de sportifs professionnels. Puisque le contribuable avait été embauché par le B_____ pour deux saisons à compter du 1er mai 2020, il convenait de retenir qu'il existait un lien de causalité entre ces frais d'agent et la conclusion du contrat du 30 octobre 2019. Selon la facture du 31 mai 2020, ces frais de CHF 7'269.75 étaient payables par le contribuable avant le 1er janvier 2021. Cette somme était dès lors déductible en 2020.

13) Le 17 novembre 2021, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) contre ce jugement. Elle a conclu à son annulation, les déductions pour frais d'agent, à hauteur de CHF 7'269.75, et pour les frais de matériel, à hauteur de CHF 1'252.-, devaient être refusées en ce qui concernait l'IFD. Elle requérait la production du contrat qui liait le contribuable à son agent.

a. Il ressortait de la déclaration d'impôt 2020 que le contribuable avait fait valoir la déduction forfaitaire de CHF 4'000.- pour frais professionnels en IFD. Par bordereau du 31 mars 2021, l'AFC-GE avait accepté cette déduction. Le contribuable avait néanmoins réclamé puis recouru contre les décisions de l'AFC-GE sans remettre en cause son choix de procéder à une déduction

forfaitaire en matière d'IFD. Le TAPI avait procédé à une constatation manifestement incomplète des faits en ne retenant pas ces éléments. Partant de la prémisse erronée que le contribuable avait requis une déduction effective de ses autres frais professionnels en IFD, le TAPI avait accordé, de manière non différenciée tant en IFD qu'en ICC, une déduction au titre d'autres frais à hauteur de CHF 1'252.- (frais de matériel) et de CHF 7'269.75 (frais d'agent). Ce faisant, en raison du montant forfaitaire déjà accordé de CHF 4'000.-, le TAPI avait procédé à un cumul de déductions violant la loi. Les déductions de frais d'agent et de frais de matériel accordées indûment en ce qui concernait l'IFD devaient être supprimées.

b. Un agent n'était pas indispensable à un joueur de hockey professionnel dès lors que ce dernier était à même de gérer sa carrière personnellement pour ce qui était de la simple signature d'un nouveau contrat dans un milieu très restreint au regard du peu de clubs évoluant en « national league », soit treize en tout. Au vu du nombre restreint d'employeurs susceptibles d'engager des hockeyeurs professionnels et du nombre de contacts limités à développer sur un tel marché de niche, l'engagement d'un agent constituait une convenance personnelle évitant au joueur de gérer lui-même les négociations avec son employeur ou un futur employeur.

Le fait que le rôle d'agent ne se limitait pas à la signature de contrats mais englobait une multitude de services divers en fonction du profil des joueurs permettait d'inférer que les frais d'agent, de manière générale, ne pouvaient systématiquement être qualifiés de frais d'acquisition du revenu déductibles. Au contraire, le caractère divers des prestations fournies imposait de qualifier ces frais de dépenses de convenance personnelle dont les hockeyeurs pouvaient se passer.

Les frais en cause n'étaient au surplus pas déductibles au vu des relations antérieures intenses entre le B_____ et le contribuable. Il y avait effectué sa formation, son apprentissage et y avait commencé sa carrière en « national league ». Il y était revenu après avoir travaillé pour deux autres clubs et ne l'avait plus quitté depuis. Le contribuable disposait donc des connaissances particulières ou du réseau nécessaire à la signature d'un nouveau contrat au sein du B_____. Le caractère de dépenses de convenance personnelle non déductibles des frais d'agent était exacerbé dans le cas présent.

c. Les frais litigieux s'avéraient être dus non pas périodiquement sur l'ensemble de la carrière du contribuable mais uniquement en raison d'une renégociation de contrat avec son club. En ce sens, sa situation s'apparentait à celle d'un contribuable salarié à la recherche d'un nouveau poste de travail. Au bénéfice d'un emploi préexistant, le contribuable avait engagé durant la période fiscale 2020 des frais d'agent afin d'obtenir un nouveau contrat plus rémunérateur ou comportant d'autres avantages. Les frais litigieux n'étaient pas nécessaires au

maintien du revenu obtenu initialement dans le club mais avaient permis l'obtention d'une source de revenu future par le biais d'une renégociation de contrat. Selon la jurisprudence, les frais engagés étaient ainsi des coûts d'investissement non déductibles, qui ne pouvaient être qualifiés de frais d'acquisition du revenu. Les dispositions légales afférentes aux commissions de placement ne laissaient pas de place au doute : dès lors qu'une commission de placement de 5 % pouvait être perçue uniquement sur le premier salaire annuel brut du joueur, de telles commissions se rapportaient toujours à un nouveau contrat de travail et n'étaient pas perçues lors du maintien d'un emploi existant. Il s'ensuivait que tout versement d'une commission de placement de 5 % du joueur à son agent résultait systématiquement de l'évolution de la carrière du joueur, laquelle tendait à l'obtention d'emplois plus rémunérateurs, sans que ces frais puissent être mis en lien direct avec la conservation de l'activité en cours.

14) Le 18 novembre 2021, l'AFC-GE a également recouru contre le jugement du TAPI. Elle a conclu à son annulation et à la confirmation des décisions sur réclamation en tant qu'elles maintenaient le refus de déduire les frais d'agent sportif à hauteur de CHF 7'269.75.

a. Dans sa réponse au TAPI, elle avait indiqué que le contribuable évoluait déjà au sein du B_____ depuis la saison 2018-2019. Or, ce fait pourtant déterminant n'avait pas été pris en considération par les premiers juges. Ils n'avaient pas non plus retenu l'évolution du contribuable au sein de ce club qu'il avait intégré pour la première fois lors de la saison 2005-2006, dans les équipes juniors à l'âge de 13 ans déjà, puis lors de la saison 2010-2011, en « national league », jusqu'à la saison 2013-2014. Il avait ensuite joué pour d'autres clubs avant de revenir pour la saison 2018-2019, son contrat ayant été renouvelé pour deux saisons supplémentaires.

Le TAPI avait jugé la cause sans inviter le contribuable à produire le contrat conclu avec son agent. L'absence de cette pièce à la procédure laissait perplexe, la loi exigeant la forme écrite pour la conclusion d'un contrat de placement. Dès lors que ce contrat avait donné lieu à la dépense litigieuse, il s'agissait d'une pièce contenant un fait déterminant, qui devait être versée à la procédure par le contribuable à qui incombait le fardeau de la preuve. L'attestation établie par l'agent ne mentionnait même pas la date de la signature du contrat avec le contribuable. Le TAPI s'était ainsi fondé sur un état de fait lacunaire.

b. Elle ne remettait pas en cause l'évolution et la complexification qu'avait connu le sport professionnel. Elle contestait toutefois les conclusions, d'ailleurs incompatibles avec la réglementation en matière fiscale, faites par le TAPI. Ce dernier s'était fondé sur des considérations générales d'un auteur de doctrine, sans examiner les circonstances du cas d'espèce. La jurisprudence en matière de frais d'acquisition du revenu recommandait pourtant, pour apprécier la déductibilité des frais professionnels, plus particulièrement leur caractère nécessaire, de

procéder à une appréciation globale des circonstances concrètes. Une délimitation claire entre les frais d'acquisition du revenu et les frais d'entretien non déductibles était difficile à établir.

Il ressortait de l'état de fait complété que la carrière sportive du contribuable s'était en majeure partie déroulée auprès du B_____, club pour lequel il n'était pas inconnu et au sein duquel il était vraisemblable qu'il disposait d'un solide réseau de contacts. Il apparaissait qu'il avait été capable de s'occuper seul de sa carrière et de ses perspectives professionnelles, le contrat de travail signé le 30 octobre 2019 consistant au surplus en la prolongation de son précédent contrat. L'agent lui aurait ainsi uniquement permis d'éviter de gérer lui-même la renégociation de son contrat. Le caractère indispensable de la dépense litigieuse n'était dès lors pas réalisé.

c. Les frais d'agent avaient uniquement permis au contribuable d'améliorer sa source de revenus étant donné la renégociation d'un contrat avec le B_____, pour deux saisons supplémentaires, avec un salaire plus élevé. Or, le TAPI avait totalement fait abstraction de l'emploi préexistant auprès du même employeur. Conformément à la jurisprudence fédérale et à un récent arrêt bernois rendu spécifiquement en matière de frais d'agent de joueur de hockey professionnel, ces frais devaient être qualifiés de coûts d'investissement visant à développer ou améliorer une source de revenus. Ceci était corroboré par l'attestation établie le 10 août 2021 qui révélait que le recours à un agent d'expérience était nécessaire à trouver un emploi aux meilleures conditions de marché. Cette précision démontrait que c'était bien dans le but d'améliorer sa source de revenus que le contribuable avait fait appel, pour des motifs de convenance personnelle, à un agent dont les frais n'étaient en conséquence pas déductibles.

15) Un délai au 17 décembre 2021 a été imparti aux parties, et donc à M. A_____, pour produire leurs observations.

16) L'AFC-CH a fait siennes les conclusions de l'AFC-GE en ce sens qu'aucune déduction pour frais d'agent ne devait être accordée. Le recours de l'AFC-GE devait être admis sans réserve.

17) L'AFC-GE a informé la chambre administrative qu'elle n'avait pas de remarques particulières à formuler sur la position émise par l'AFC-CH.

18) M. A_____ n'a pas formulé d'observations dans le délai imparti.

19) Sur ce, la chambre administrative a informé les parties que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, les recours sont recevables (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 et art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2) L'AFC-CH sollicite la production du contrat liant le contribuable à son agent.

a. Le droit de faire administrer des preuves sur des faits pertinents, tel que la jurisprudence l'a déduit du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 8C_376/2020 du 4 décembre 2020 consid. 3.3).

b. En l'espèce, la production dudit contrat n'est pas nécessaire, le litige pouvant être jugé sur la base du dossier, par ailleurs complet, dont dispose la chambre de céans. Il ne sera en conséquence pas donnée suite à la requête de l'AFC-CH.

3) Les recourantes font grief au TAPI d'avoir violé le droit en retenant, pour l'année fiscale 2020, que les honoraires de l'agent du contribuable étaient des frais d'acquisition du revenu déductibles.

a. La Confédération perçoit un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 1 let. a 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 (art. 25 LIFD).

Selon l'art. 26 al. 1 LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont : les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de CHF 3'000.- (let. a) ; les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) ; les autres frais indispensables à l'exercice de la profession ; l'art. 33 al. 1 let. j est réservé (let. c).

À teneur de l'art. 1 al. 1 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 (ordonnance sur les frais professionnels - OFP - RS 642.118.1), au titre des dépenses professionnelles des personnes exerçant une activité lucrative

dépendante, le contribuable peut déduire les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui.

L'art. 3 OFP prévoit que le département fédéral des finances fixe notamment les déductions forfaitaires prévues à l'art. 7 al. 1 OFP. Selon cette dernière disposition, sont réputés autres frais professionnels pouvant faire notamment l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3, 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 ainsi que l'exécution de travaux pénibles. La justification de frais plus élevés (art. 4 OFP) est réservée. Si, au lieu de la déduction forfaitaire mentionnée notamment à l'art. 7 al. 1 OFP, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel.

L'appendice de l'OFP fixe la déduction forfaitaire prévue à ses art. 3 et 7. Pour les autres frais professionnels, la déduction forfaitaire est de 3 % du salaire net. Cette déduction est comprise entre un minimum de CHF 2'000.- et un maximum de CHF 4'000.- par an.

b. Le canton perçoit également un impôt sur le revenu (art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08). L'art 28 LIPP est le pendant, au niveau cantonal, de l'art. 25 LIFD. Il se réfère aux déductions générales et aux frais mentionnés aux 29 à 37 LIPP.

Selon l'art. 29 al. 1 let. c LIPP, sont déduits du revenu les autres frais indispensables à l'exercice de la profession. La totalité des frais professionnels mentionnés notamment à l'al. 1 let. c est fixée forfaitairement à 3 % du revenu de chaque contribuable, correspondant au revenu brut après les déductions prévues à l'art. 31 let. a et b (avant déduction des rachats), à concurrence d'un montant minimum de CHF 600.- et d'un montant maximum de CHF 1'700.-. La justification de frais effectifs plus élevés demeure réservée.

Les articles précités étant d'une teneur similaire, les considérations développées ci-dessous valent tant pour l'IFD que pour l'ICC.

c. L'art. 25 LIFD envisage les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu) et les déductions générales (Yves NOËL in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, n. 6 ad art. 25 LIFD). 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 (ATF 142 II 293 in RDAF 2017 II p. 417 ; 124 II 29 consid. 3a). En d'autres termes, il faut que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce (ATF 124 II 29

consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.2). 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 (ATF 142 II 293 consid. 3.2 ; ATA/1255/2019 du 13 août 2019 consid. 5).

Les frais d'entretien du contribuable ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu. Tel est aussi le cas des dépenses privées résultant de la situation professionnelle du contribuable (dépenses privées dites de représentation). Au même titre, les dépenses qui ne servent pas à l'obtention d'un revenu précis, mais à atteindre ou à conserver sa capacité de gain, ne sont pas déductibles. Il s'agit notamment des frais pour garder ou améliorer sa capacité de travail, respectivement se maintenir en bonne santé, ainsi que la garde des enfants pendant ce temps de travail. En définitive, les coûts d'investissement, c'est-à-dire les dépenses pour mettre en place, développer ou améliorer une source de revenus, ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu ; il s'agit notamment des dépenses engagées pour acquérir dans le futur une meilleure situation professionnelle ou pour pouvoir exercer une autre profession. Par contre, les dépenses engagées pour maintenir ou assurer la source de revenu existante sont déductibles (ATF 142 II 293 consid. 3.4 ; 124 II 29 consid. 3d).

Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu sont celles faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu, même s'il est généralement admis que le critère de nécessité soit interprété assez largement (ATF 142 II 293 consid. 3.2 ; RDAF 1994 p. 85 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 194). Les frais engagés par un salarié pour chercher un nouveau poste de travail ne peuvent pas, selon la jurisprudence, être qualifiés de frais d'acquisition du revenu, mais comme des frais d'entretien. Il en irait différemment, vu sous l'angle du lien de causalité nécessaire, dans le cas d'une personne au bénéfice des prestations de l'assurance chômage qui engagerait des dépenses pour chercher un poste de travail, car le revenu de remplacement acquis n'a pas de lien de causalité avec les recherches d'emploi (ATF 142 II 293 consid. 3.5). Il convient de relever que si les dépenses engagées n'ont pas de lien avec une activité lucrative déterminée, mais qu'elles sont la condition pour qu'une activité puisse à tout le moins être exercée, ces dépenses ne constituent pas des frais professionnels (ATF 142 II 293 consid. 4.1). Les frais de propagande électorale – dont il est question dans cet ATF – ne constituent pas plus des frais d'acquisition du revenu que les frais engagés par une personne active pour trouver un nouvel emploi ; ils constituent des frais de subsistance (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil , 2ème éd., 2019, n. 63 ad. art. 26 LIFD et les références citées).

4) Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. 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, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

5) En l'espèce, s'appuyant sur trois auteurs de doctrine, le TAPI a retenu qu'il était constant qu'un athlète pratiquant un sport d'équipe de haut niveau confie à des agents la tâche de lui trouver un (nouveau) club, moyennant paiement d'une commission. Si un tel athlète devait gérer lui-même sa carrière, il serait totalement démuni, car il ne disposait ni de connaissances particulières, ni de réseaux de contacts. Les frais d'agent ne pouvaient ainsi pas être considérés comme des dépenses de convenance personnelle, mais devaient être qualifiés de frais d'acquisition du revenu déductibles.

Il n'y a pas lieu de remettre en cause les évolutions et la complexification du monde du sport professionnel. Cela étant, la doctrine à laquelle se réfère le TAPI est extraite d'ouvrages portant sur le droit du sport et non sur la fiscalité. Or, selon la jurisprudence citée précédemment, des considérations d'ordre général ne suffisent pas, les circonstances du cas concret devant être examinées. C'est ainsi à juste titre que les recourantes insistent sur le caractère lacunaire du jugement litigieux dans la mesure où celui-ci ne prend pas en compte le parcours professionnel du contribuable, élément essentiel à la résolution du présent litige. L'AFC-GE a, dans sa réponse au recours devant le TAPI, attiré l'attention des premiers juges sur le fait que le contribuable exerçait déjà son activité au sein du B_____ durant la saison 2018-2019, information qui était et est toujours accessible à l'adresse https://www.E_____. L'AFC-GE avait également indiqué que le salaire du contribuable était de CHF 94'953.- en 2019 et qu'il avait subi une

augmentation de 17,5 % en 2020, année fiscale litigieuse, pour se fixer à CHF 115'300.-.

Il découle de ce qui précède que le contribuable a prolongé son contrat au sein d'un club qu'il connaissait déjà. L'intimé, qui a n'a pas formulé d'observations alors qu'il y a été invité par la chambre de céans, ne contredit pas les recourantes lorsqu'elles exposent qu'il devait dès lors disposer des contacts suffisants au sein du B_____ pour lui permettre de discuter seul de la prolongation de son contrat. Ses liens avec ce club sont anciens puisque, toujours selon les informations figurant à l'adresse https://www.E_____, le contribuable y a commencé sa carrière en 2005, avant d'y jouer en « national league » dès la saison 2010 – 2011, ce jusqu'à la saison 2013 – 2014 avant d'y revenir. Dans ce contexte, on ne voit pas en quoi le recours à un agent s'avérait indispensable, l'intimé n'exposant au surplus pas pourquoi, au-delà de la stricte convenance personnelle, il n'aurait pas été capable de négocier en personne les modalités de la suite de son activité au sein de son club. À cela s'ajoute que, comme cela ressort de la jurisprudence, les frais engagés par le contribuable en 2020 doivent être qualifiés de coûts d'investissement puisque ses revenus se sont améliorés en 2020, ce qu'il ne conteste pas.

Il s'ensuit que les recours seront admis.

Le jugement entrepris sera par conséquent annulé et les décisions sur réclamation du 19 avril 2021 de l'AFC-GE seront rétablies, sous réserve qu'il sera donné acte à celle-ci de ce qu'elle avait admis devant le TAPI, au titre des frais de matériel déductibles, le montant de CHF 1'252.- en ICC. En IFD, la déduction forfaitaire de CHF 4'000.-, admise par l'AFC-GE lors de la taxation, n'est pas remise en cause. Il en découle que la déduction des frais de matériel de CHF 1'252.- est exclue. Il en va de même, pour les motifs exposés dans le présent arrêt, des frais d'agent.

6) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevables les recours interjetés le 17 novembre 2021 par l'administration fédérale des contributions et le 18 novembre 2021 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 octobre 2021 ;

au fond :

les admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 octobre 2021 ;

donne acte à l'administration fiscale cantonale de ce qu'elle admet, au titre des frais de matériel déductibles, le montant de CHF 1'252.- en ICC ;

rétablit pour le reste les décisions sur réclamation du 19 avril 2021 de l'administration fiscale cantonale ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de Monsieur A_____ ;

dit qu'il n'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 ;

communique le présent arrêt à l'administration fédérale des contributions, à l'administration fiscale cantonale, à Lambelet & Associés SA, mandataire de l'intimé, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Payot Zen-Ruffinen, présidente, Mme Krauskopf, M. Verniory, Mmes Lauber et McGregor, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :	la présidente siégeant :
S. Hüsler Enz	F. Payot Zen-Ruffinen

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :