

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2979/2013-ICCIFD

ATA/884/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1^{er} septembre 2015

2^{ème} section

dans la cause

Madame A _____ et Monsieur A _____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
15 septembre 2014 (JTAPI/983/2014)**

EN FAIT

- 1) Madame A_____ et Monsieur A_____, mariés, sont domiciliés au _____ avenue C_____ à Genève.
- 2) M. A_____ est sans emploi tandis que Mme A_____ est employée de buanderie de B_____ (ci-après : B_____), son lieu de travail se situant au _____, chemin D_____ à Thônex.
- 3) Le 31 mars 2012, les contribuables ont rempli leur déclaration fiscale pour l'année 2011.
- 4) Le 30 mai 2012, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a invité les contribuables à lui transmettre des renseignements complémentaires concernant la période fiscale 2011 d'ici au 27 juin 2012. Un rappel a dû leur être adressé en date du 3 juillet 2012. Un dernier délai leur était imparti au 23 juillet 2012 pour donner suite à cette demande.
- 5) Le 23 juillet 2012, les contribuables ont invité l'AFC-GE à se référer à leur lettre du 31 mai 20102 [recte : 2012].
- 6) Dite lettre répondait à une demande de renseignements de l'AFC-GE pour la période fiscale 2010 dans laquelle les contribuables déclaraient qu'il ne leur était pas possible de faire parvenir les justificatifs demandés car leur dossier relatif à la période fiscale 2010 avait disparu. La réponse des contribuables du 23 juillet 2012 laissait ainsi entendre qu'il en allait de même concernant les pièces réclamées pour la période fiscale 2011.
- 7) Le 27 juillet 2012, les contribuables ne parvenant pas à consulter la copie digitale de leur déclaration fiscale 2011 ont demandé à l'AFC-GE de bien vouloir leur adresser une copie de leur déclaration fiscale 2011 via internet à l'adresse e-mail : _____@_____.ch.
- 8) L'AFC-GE a remarqué qu'une lettre identique lui avait été adressée pour la période fiscale 2010 mais que les contribuables n'avaient pas payé l'émolument après avoir reçu copie de leur déclaration.
- 9) Le 8 août 2012, l'AFC-GE a donc répondu que le document demandé serait adressé, à réception de l'émolument de CHF 20.-, conformément aux dispositions du règlement fixant les émoluments de l'AFC-GE.
- 10) Le 9 août 2012, l'AFC-GE a notifié les bordereaux de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2011 et l'impôt fédéral direct

(ci-après : IFD) 2011. Ce dernier mentionnait un report d'un montant de CHF 91.90 en faveur des contribuables au titre de l'IFD 2009.

- 11) Le 20 août 2012, les contribuables ont formé réclamation à l'encontre des bordereaux de taxation de l'année 2011.
- 12) Le 22 août 2012, le compte postal des contribuables a été crédité d'un montant de CHF 91.40 au titre du remboursement du solde créditeur de l'IFD 2009.
- 13) Le 13 mai 2013, l'AFC-GE a écrit aux contribuables et a demandé la production de renseignements complémentaires afin d'examiner leur réclamation.
- 14) Le 10 juin 2013, les contribuables ont envoyé à l'AFC-GE des justificatifs relatifs à leurs primes d'assurance maladie pour la période fiscale 2011. Ils ont précisé que M. A_____ ne réalisait aucun revenu salarié. Les autres éléments réclamés par l'AFC-GE n'existaient pas ou étaient déjà en sa possession.
- 15) Le 25 juin 2013, l'AFC-GE a persisté à demander un certificat de salaire pour M. A_____ et a demandé les justificatifs relatifs à la déduction de la somme de CHF 1'026.- au titre de l'assurance accident pour le conjoint.
- 16) Le 19 juillet 2013, les contribuables ont rappelé que M. A_____ n'avait aucun salaire ni revenu pour la période fiscale 2011. S'agissant de la déduction du montant de CHF 1'026.-, celui-ci correspondait à la somme des déductions mensuelles opérées sur le salaire du conjoint relatives à l'assurance accident non professionnel.
- 17) Le 21 août 2013, l'AFC-GE a notifié ses décisions sur réclamation concernant l'ICC 2011 et l'IFD 2011 admettant partiellement les réclamations des contribuables.
- 18) Par acte du 9 septembre 2013, reçu le 13 septembre 2013 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), les contribuables ont formé recours contre les décisions sur réclamation. Les contribuables soutenaient notamment qu'un émolument de CHF 20.- leur avait été facturé à double concernant l'envoi d'un rappel recommandé le 30 juillet 2012.
- 19) Le 16 décembre 2013, l'AFC-GE a proposé de suspendre la procédure dans l'attente de la décision du TAPI entre les mêmes parties dans une autre procédure concernant les années fiscales 2007 à 2010 touchant en partie aux mêmes questions de fait et de droit.
- 20) Le TAPI a informé l'AFC-GE par pli du 6 janvier 2014 que les contribuables n'étaient pas d'accord avec la suspension de la procédure et lui a imparti un délai au 7 mars 2014 pour répondre au recours.

- 21) Le 5 mars 2014, l'AFC-GE a répondu au recours en reconnaissant en partie le bienfondé des griefs soulevés par les contribuables.
- 22) Le 17 avril 2014, dans le délai imparti par le TAPI, les contribuables ont répondu aux observations de l'AFC-GE. Ils ont notamment retiré leur grief relatif à l'émolument de CHF 20.- facturé à double. Par contre, ils maintenaient leur grief à l'encontre de la demande de paiement anticipée d'un émolument de CHF 20.- pour la délivrance d'une photocopie de leur déclaration fiscale 2011.
- 23) Par jugement du 15 septembre 2014, notifié aux parties le 17 septembre 2014 et reçu par elles le 19 septembre 2014, le TAPI a déclaré le recours recevable et l'a partiellement admis. Il a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour une nouvelle décision de taxation, mis à charge des recourants conjointement et solidairement un émolument de CHF 300.- et a ordonné la restitution du solde de l'avance de frais de CHF 200.-.

L'AFC-GE avait admis de porter la déduction au titre des primes d'assurance vie et intérêts échus de capitaux d'épargne de CHF 3'150.- à CHF 3'300.- de sorte que le recours était admis sur ce point. C'était à tort que les contribuables avaient soutenu n'avoir jamais recouru contre la facturation du montant de CHF 20.- pour l'envoi du rappel recommandé du 30 juillet 2012. Dès lors qu'un recours avait formellement été interjeté sur ce point, il devait être rejeté. Le TAPI a renoncé à statuer sur une *reformatio in pejus* concernant le calcul de la déduction sociale pour double activité lucrative selon l'IFD compte tenu du faible montant en jeu. Le TAPI a partiellement admis le recours en tant qu'il portait sur la prise en compte des frais de déplacement de l'épouse dans la mesure où l'AFC-GE avait accepté de tenir compte d'une activité lucrative de 240 jours et d'une distance entre le domicile et le lieu de travail de 9 km. Il l'a rejeté dans la mesure où les contribuables faisaient valoir que la distance était supérieure à 9 km, ce qui n'avait pas été établi. Il a rejeté le recours en tant que les contribuables demandaient que la déduction IFD au titre de frais de repas du conjoint soit fixée à CHF 3'200.-. S'agissant de l'ICC, les contribuables n'avaient pas établi, à satisfaction de droit, le montant des frais de repas pour 2011. Il a rejeté le recours dans la mesure où les contribuables entendaient obtenir une déduction pour leurs frais de parking. Il a laissé la question ouverte de savoir si de tels frais entraient dans la catégorie des autres frais professionnels dès lors que ni leur montant ni leur matérialité n'avaient été prouvés. Il a rejeté le recours en tant que les contribuables contestaient la légitimité de la perception d'un émolument de CHF 20.- préalablement à la délivrance d'une copie de leur déclaration fiscale. Il a partiellement admis le recours en tant qu'il portait sur le paiement d'intérêts compensatoires sur les montants reportés sur leur taxation 2009, ainsi que sur la somme liée à l'impôt à la source et a renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour calculer le montant des intérêts rémunérateurs dus, le cas échéant, aux recourants pour l'année 2011 sur le remboursement de l'impôt à la source.

- 24) Par acte du 20 octobre 2014, les contribuables ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) et conclu, sous suite de frais et indemnité, à la révision du jugement. C'était à tort que le TAPI avait statué sur un émolument de CHF 20.- au titre de demande de renseignements alors que les recourants n'avaient pas formé recours à ce sujet. Ces derniers demandaient en outre une déduction de CHF 3'600.- au titre des autres frais professionnels, soit une déduction forfaitaire de CHF 15.- pendant 240 jours. Le restaurant mis à disposition par l'employeur n'offrait pas de repas à moins de CHF 15.-. En outre, la recourante prenait son petit-déjeuner à 9h00, sa journée de travail commençant à 6h30. Le coût du petit-déjeuner était de CHF 10.- et celui du repas de midi de CHF 15.-. Les recourants demandaient en outre qu'il soit tenu compte des déductions mensuelles opérées sur le salaire du conjoint au titre de frais de parking dont la location était absolument nécessaire. Ces frais s'élevaient à CHF 1'069.20 pour l'année 2011 et résultaient du certificat de salaire. Les recourants demandaient encore qu'il leur soit donné acte de ce qu'ils avaient retiré leur objection relative à l'émolument de CHF 20.- lié au rappel recommandé que leur avait adressé l'AFC-GE le 3 juillet 2012. Ils contestaient le droit de l'AFC-GE de demander le paiement préalable de l'émolument lié à la remise d'une copie de leur déclaration fiscale. Ils observaient qu'ils étaient eux-mêmes créanciers de CHF 4'215.30. De surcroît, l'émolument de CHF 20.- taxé en 2010 n'avait pas été payé par les recourants qui n'avaient pas reçu photocopie de la déclaration fiscale 2010. Un montant de CHF 0.50 restait dû par l'AFC-GE en raison du fait qu'elle avait restitué la somme de CHF 91.40 alors que le montant de CHF 91.90 était dû le 22 août 2012. Enfin, ils contestaient l'émolument de CHF 300.- mis à leur charge.
- 25) Le 23 octobre 2014, le TAPI a informé la chambre administrative qu'il n'avait pas d'observation à formuler sur le recours.
- 26) Le 5 décembre 2014, l'AFC-GE a renoncé à formuler de nouvelles observations, le recours ne contenant aucun élément nouveau propre à remettre en cause le jugement du TAPI. L'AFC-GE déclarait persister dans ses dernières conclusions formulées devant le TAPI.
- 27) La cause a été gardée à juger le 8 décembre 2014.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile (art. 62 al. 1 let. a, 16 et 17 al. 3 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10) devant la juridiction compétente (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05), le recours est recevable.

- 2) Par souci de clarté, la chambre administrative relève que la question de la déduction pour prime d'assurance vie et intérêts échus de capitaux d'épargne n'est plus litigieuse, l'AFC-GE ayant accepté de fixer cette déduction à CHF 3'300.-.

Il en va de même pour la déduction pour frais de déplacement, l'AFC-GE ayant accepté de fixer cette déduction à CHF 3'024.- sur la base d'une durée d'activité lucrative de 240 jours et d'une distance entre le domicile et le lieu de travail de 9 km, les recourants ayant au demeurant abandonné leur prétention découlant d'une distance plus longue à raison de travaux routiers.

- 3) Les recourants exposent avoir retiré en première instance déjà le grief de perception à double d'un émolument de CHF 20.- pour l'envoi par l'AFC-GE d'un rappel par pli recommandé le 30 juillet 2012. Il est vrai que les recourants ont retiré ce grief dans leurs écritures du 17 avril 2014. Cependant, comme le souligne à juste titre le TAPI, celui qui retire un recours doit, en principe, être considéré comme une partie succombant (arrêt du Tribunal fédéral 2P.294/2006 du 20 juin 2007). Les recourants ne font valoir aucun motif de déroger à cette règle. Le jugement sera donc confirmé sur ce point.

- 4) Les recourants ont retiré leur grief relatif à la déduction sur le gain de l'un des époux, fixée en IFD à CHF 2'917.-, après que l'AFC-GE eut déclaré s'en rapporter à l'appréciation du TAPI quant à l'opportunité de rectifier la taxation erronée en faveur des recourants. Le TAPI a considéré que, compte tenu du faible montant en jeu, il ne se justifiait pas de procéder à une *reformatio in pejus*.

Comme l'a exposé le TAPI, l'autorité de recours en matière fiscale doit statuer et prononcer une *reformatio in pejus*, nonobstant le retrait du recours, dans la mesure où la décision contestée viole manifestement la loi et que sa rectification s'impose de manière évidente (arrêts du Tribunal fédéral 2A.408/2002 du 13 février 2004 ; 2A.286/2004 du 31 août 2004). La réalisation de ces conditions relève du pouvoir d'appréciation du juge. La chambre administrative considère que le TAPI n'a pas excédé son pouvoir d'appréciation en renonçant à une *reformatio in pejus* en raison du faible montant en jeu.

- 5) Les recourants critiquent à tort le jugement du TAPI en tant qu'il a confirmé la décision de l'AFC-GE accordant une déduction de CHF 1'700.- pour l'ensemble des frais professionnels au titre de l'ICC et une demie déduction de CHF 1'600.- pour frais de repas au titre de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct.

L'art. 26 al. 1 let. b et al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.41) stipule que les frais professionnels qui peuvent être déduits sont notamment des frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile. Ces frais sont estimés forfaitairement. Le contribuable peut justifier de frais plus élevés. L'art. 6 de l'ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en

matière d'impôt fédéral direct (ordonnance sur les frais professionnels - RS 642.118.1) stipule en son al. 1 let. a qu'en cas de surplus de dépenses pour repas, seule la déduction forfaitaire visée à l'art. 3 est autorisée lorsque le contribuable ne peut prendre un repas principal à la maison parce que son domicile et son lieu de travail sont très éloignés l'un de l'autre ou parce que la pause-repas est trop courte. L'al. 2 précise que seule la demi-déduction est autorisée lorsque les repas peuvent être pris dans une cantine, dans un restaurant pour le personnel ou un restaurant de l'employeur.

Pour l'année 2011, la déduction forfaitaire, conformément à l'appendice de l'ordonnance, se montait à CHF 3'200.- et la demi-déduction à CHF 1'600.-.

Les recourants font valoir qu'ils auraient droit à une indemnité pour frais de repas de CHF 3'600.- (240 jours x CHF 15.-). Les recourants perdent de vue que l'indemnité maximale est une indemnité forfaitaire et qu'il se justifie d'appliquer la demi-déduction dès lors que la recourante peut prendre ses repas dans un restaurant de l'employeur, ce que les recourants ne contestent pas. Au demeurant, les recourants ne fournissent pas la preuve de dépenses plus élevées au titre des frais de repas. Ils se bornent à faire des calculs théoriques qui n'ont aucune force probante.

En ce qui concerne l'ICC, l'art. 29 de la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP - D 3 08) stipule que sont déduits du revenu les frais professionnels soit notamment les frais de déplacement, les frais supplémentaires résultant des repas pris hors domicile et de vêtements spéciaux fixés forfaitairement à 3% du revenu de chaque contribuable correspondant au revenu brut après les déductions prévues à l'art. 31 let. a et b LIPP (avant déduction des rachats), à concurrence d'un montant minimum de CHF 600.- et d'un maximum de CHF 1'700.-. La justification de frais effectifs plus élevés demeure réservée. Les recourants n'ont pas justifié à satisfaction de droit de frais plus élevés que la déclaration forfaitaire maximum qui leur a été octroyée.

Le recours sera donc rejeté sur ce point.

- 6) Les recourants critiquent le jugement du TAPI en tant qu'il a écarté leur prétention à la déduction d'un montant de CHF 1'069.20 au titre des frais de parking.

Les frais de déplacement sont estimés forfaitairement conformément à l'art. 26 al. 2 LIFD et à l'art. 5 al. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels. Le Département fédéral des finances fixe les déductions forfaitaires (art. 3 de l'ordonnance sur les frais professionnels). S'agissant des frais de déplacement avec un véhicule privé, la déduction forfaitaire est fixée à CHF 0.70 par kilomètre parcouru en automobile. Ce forfait comporte, par définition, tous les coûts liés à

l'utilisation d'une automobile y compris les frais de parking. Le montant des frais de parking effectivement dépensés par la recourante est sans pertinence.

Le recours sera donc également rejeté sur ce point.

- 7) Les recourants contestent la perception d'un émolument de CHF 20.- dont le paiement leur a été demandé préalablement à la délivrance d'une copie de leur déclaration fiscale 2011.

L'art. 2 let. c du règlement fixant les émoluments de l'AFC-GE (REmAFC - D 3 19.03) dispose qu'un émolument de CHF 20.- est dû pour chaque photocopie de la déclaration d'impôts comprenant la formule principale et ses annexes.

L'AFC-GE a exposé, sans être contredite sur ce point, qu'elle avait remarqué que les recourants n'avaient pas payé l'émolument de CHF 20.- facturé à l'occasion d'une précédente requête similaire. Dans ces circonstances, il ne saurait être reproché à l'AFC-GE d'avoir demandé le paiement préalable d'un émolument modeste. Au demeurant, la facturation de cet émolument, qui constitue une taxe causale, n'est pas liée à la notification d'un bordereau de taxation.

Les recourants seront donc déboutés sur ce point.

- 8) Enfin, les recourants déclarent accepter « en général » le jugement du TAPI en ce qui concerne le calcul des intérêts compensatoires et des intérêts rémunérateurs de l'impôt à la source. Ils réclament cependant un montant de CHF 0.50 correspondant à la différence entre le montant de CHF 91.40 restitué par l'AFC-GE le 22 août 2012 au lieu de CHF 91.90 effectivement dû. Il ressort en effet des pièces produites par les recourants que leur compte postal n'a été crédité le 22 avril 2012 que du montant de CHF 91.40 au lieu de la somme de CHF 91.90 résultant du relevé de compte de l'AFC-GE du 9 août 2012. Il sera donc fait droit à la demande de paiement d'un montant de CHF 0.50 au titre du solde de la créance de CHF 91.90 selon le relevé de compte du 9 août 2012.

- 9) La chambre administrative ne donnera pas suite au grief des recourants à l'encontre de l'émolument réduit à CHF 300.- fixé par le TAPI. Comme la chambre administrative a déjà eu l'occasion de l'exposer dans sa décision du 2 septembre 2014 (ATA/697/2014), connue des recourants qui étaient parties à cette procédure, la juridiction administrative qui rend la décision statue sur les frais de procédure et émoluments (art. 87 al. 1 LPA). Elle statue dans les limites établies par le règlement du Conseil d'État, conformément au principe de la proportionnalité (art. 87 al. 3 LPA). La juridiction saisie dispose d'un large pouvoir d'appréciation également quant à la quotité de l'émolument, ce qui résulte notamment de l'art. 2 al. 1 du règlement sur les frais, émolument et indemnité en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03). Un principe général de procédure administrative veut que les frais soient supportés par la

partie qui succombe et dans la mesure où elle succombe (ATA/722/2013 du 29 octobre 2013 et les références citées).

Le TAPI, en fixant un émolument réduit à CHF 300.- pour tenir compte du fait que les recourants avaient partiellement obtenu gain de cause, a fait une juste application de ces principes.

- 10) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, hormis sur un point minime portant sur une différence de CHF 0.50, dans la mesure où il est recevable et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle décision au sens des considérants. Au vu de cette issue, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 1 et 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

admet partiellement, dans la mesure où il est recevable, le recours interjeté le 20 octobre 2014 par Madame A_____ et Monsieur A_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 septembre 2014 ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 septembre 2014 en ce qu'il n'a pas retenu que l'Administration fiscale cantonale devait rembourser un montant de CHF 91.90 au lieu du montant de CHF 91.40 en exécution du décompte du 9 août 2012 ;

ordonne à l'Administration fiscale cantonale de rembourser un montant de CHF 0.50 aux recourants et renvoie la cause à l'Administration fiscale cantonale pour une nouvelle décision au sens des considérants ;

confirme, pour le surplus, le jugement du Tribunal administratif de première instance du 15 septembre 2014;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il ne leur 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 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. 14 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 Madame A_____ et Monsieur A_____, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Junod, juge et M. Fiechter, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

le président siégeant :

M. Rodriguez Ellwanger

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :