RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/30/2005-FIN **ATA/578/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 août 2005

dans la cause

Monsieur B_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Le 25 mars 2002, Madame Y_____ (vendeuse à la Migros) et Monsieur B_____ (monteur électricien) domiciliés à Genève (ci-après : les contribuables) ont rempli leur déclaration fiscale ICC et IFD 2001-B. Ils ont indiqué comme personne à charge Monsieur M_____, frère de Mme B_____, domicilié chez eux. Au titre des déductions, les contribuables ont indiqué des frais de déplacement en CHF 840.- (rubrique 31.7/IFD), de repas en CHF 3'000.- (rubrique 31.8/IFD) ainsi qu'une déduction sur le gain de l'un des époux en CHF 5'339.- (rubrique 31.9/IFD).

2. Par courrier du 8 juillet 2002, les contribuables ont demandé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) la possibilité de refaire entièrement la déclaration fiscale susmentionnée, en alléguant des erreurs commises par leur fiduciaire, portant essentiellement sur des frais de transport ou de déplacement, de repas et des déductions spéciales non conformes

3. Déférant à une communication de l'AFC, les contribuables ont précisé, le 28 juillet 2002, les points sur lesquels devaient porter les modifications souhaitées.

   Ainsi, les frais de déplacement devaient être calculés en fonction d'un déplacement de 50 km par jour en moyenne, soit au total 13'200 km par an. L'indemnité de repas à concurrence de CHF 3'000.- devait également être déductible pour l'ICC. Quant à la déduction spéciale de la rubrique 31.9, elle devait être portée à CHF 7'000.-.

   Les contribuables demandaient à l'AFC s'il était possible de prendre en considération l'aide financière qu'ils accordaient aux parents de Mme B_____ domiciliés en Equateur.

4. Le 6 décembre 2002, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de taxation IFD 2001 au montant de CHF 324.-, fondé sur un revenu imposable de CHF 51'000.-, avec application du barème prévu par l'article 214 alinéa 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

   Des modifications demandées, seule celle portant sur la déduction spéciale de la rubrique 31.9, était admise et portée à CHF 7'000.-.

5. Les contribuables ont élevé réclamation par acte du 24 décembre 2002.

   S'agissant de l'IFD, ils ont contesté le montant retenu par l'AFC pour les primes d'assurance, soit CHF 3'100.-, alors qu'ils avaient indiqué un montant de CHF 3'600.-.

Ils ont également contesté le revenu total, arrêté par l'AFC à CHF 51'021.-, alors que leur déclaration indiquait CHF 48'431.-.

6. Le 21 août 2003, M. _____ a eu un entretien à l'AFC.

Il a confirmé que son beau-frère avait vécu chez lui durant toute l'année 2001 et que, selon attestation-quittance, celui-ci n'avait gagné que CHF 3'444.- pour cette année là. Il a demandé également que soient revus les frais professionnels, expliquant qu'il travaillait avec son véhicule dans les cantons de Vaud et de Genève.

Il a été convenu que M. _____ fournirait à l'AFC les justificatifs relatifs à ses frais professionnels.

7. Le 28 octobre 2003, les contribuables ont adressé à l'AFC les factures d'assurance-maladie de M. M_____, précisant que celui-ci était entièrement à leur charge.

Ils ont persisté dans leur demande de modifications des postes relatifs aux primes d'assurance ainsi qu'aux frais de déplacement.

8. Par décision du 11 décembre 2003, l'AFC a rejeté la réclamation.

9. Les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) le 2 janvier 2004.

Ils ont persisté dans leurs précédentes conclusions, à savoir que la déduction des primes d'assurance soit portée à CHF 3'800.- et que les frais de déplacement soient modifiés conformément à la garantie reçue par le service de taxation lors de l'entretien susmentionné. Enfin, ils s'interrogeaient sur les raisons qui avaient poussé l'AFC à supprimer la demi-charge de famille qu'elle avait elle-même proposée à l'époque.

10. L'AFC s'est déterminée le 30 juin 2004.

Il n'était pas établi que le beau-frère ou les beaux-parents de M. B_____ étaient véritablement des personnes nécessiteuses au sens de l'article 213 LIFD et en tout état, les contribuables n'avaient pas établi avoir effectué un versement d'au moins CHF 5'600.- en 2001.

L'indemnité de travail en équipes et repas avait été accordée pour l'IFD à hauteur du maximum admissible.

Les primes d'assurance-maladie avaient été admises à concurrence du montant maximum prévu par l'article 212 LIFD, soit CHF 3'100.-. Cette déduction était majorée de CHF 700.- pour chaque enfant ou pour chaque personne nécessiteuse, mais en l'espèce aucune charge de famille n'avait été

admise, de sorte que le montant total admis en déduction, soit CHF 3'100.-, ne pouvait pas être augmenté à CHF 3'800.-.

Quant aux frais de déplacement, en l'absence de justificatifs permettant de déterminer le nombre de jours durant l'année 2001 pendant lesquels le contribuable avait dû travailler dans le canton de Vaud et le nombre de kilomètres parcourus chaque jour à titre professionnel, une déduction de CHF 2'900.-, correspondant au prix de l'abonnement annuel CFF, avait été accordée au contribuable.

11. Statuant le 8 décembre 2004, la commission a rejeté le recours.

Les contribuables n'avaient pas démontré qu'ils avaient fourni à M. M_____, pour lequel il sollicitait l'octroi d'une charge de famille, des prestations s'élevant à CHF 5'600.- durant l'année 2001. Quant aux beaux-parents domiciliés en Equateur, les contribuables n'avaient fourni aucune pièce émanant des autorités fiscale équatoriennes permettant de connaître les ressources effectives dont ceux-là disposaient. Les contribuables avaient produit le justificatif d'un versement de CHF 4'400.- effectué le 4 avril 2002, donc sans pertinence pour l'année fiscale 2001.

Les primes d'assurance-maladie et accidents avaient été déduites, conformément à l'article 212 alinéa 1 LIFD, et n'avaient pas à être augmentées au sens de l'article 213 alinéa 1 lettre b LIFD dès lors qu'aucune charge de famille n'était admise.

Quant aux frais de déplacement, faute d'indications précises des contribuables, c'était à bon droit que l'AFC les avait fixés, en application de l'article 26 alinéa 1 lettre a LIFD et en prenant comme référence le prix de l'abonnement général deuxième classe CFF.

12. M. _____ a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée, par acte du 4 janvier 2005.

Son beau-frère était à l'époque partiellement à sa charge en raison de son statut d'étudiant et, partant, dans l'impossibilité d'exercer une activité suffisamment lucrative lui permettant de subvenir seul à ses besoins. S'il n'était pas nécessiteux, stricto senso, il n'en demeurait pas moins qu'il était largement dépendant.

Il ignorait si l'indemnité pour les repas en CHF 3'000.- avait été prise en compte dans les impôts fédéraux et cantonaux.

Les déductions pour les cotisations d'assurance-maladie et accidents devaient être portées à CHF 3'200.-, en application de l'article 212 alinéa 1 LIFD.

S'agissant de ses frais de déplacement, il avait indiqué à l'AFC qu'il parcourait environ 13'200 km par an avec son propre véhicule. Comme il n'était pas indemnisé, il n'avait pas à produire de justificatifs.

Enfin, c'était sur proposition de l'AFC qu'il avait inclus ses beaux-parents dans sa déclaration en qualité de demi charge au vu des sommes versées pour eux.

Il sollicitait un nouvel examen de sa situation fiscale.

13. Dans sa réponse du 2 février 2005, l'AFC s'est opposée au recours pour les motifs développés par la commission.

14. Les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle le 9 mars 2005.

M. _____ a exposé que l'AFC ne lui avait jamais demandé les justificatifs de ses frais de déplacement. Il contestait donc la déduction forfaitaire de CHF 2'900.-, car il pouvait prouver que les frais effectifs étaient largement supérieurs.

Les charges de famille devaient être scindées en deux volets, celui de ses beaux-parents d'une part, et celui du frère de son épouse d'autre part. Concernant les premiers, le montant de CHF 4'400.- avait été payé en 2002 et cette question était étrangère au recours. Quand au second, il avait vécu toute l'année 2001 dans son appartement. Il n'avait pas produit les justificatifs des revenus réalisés par ce dernier pour l'année 2001. En revanche, il avait remis quelques justificatifs du paiement de l'assurance-maladie notamment.

Pour l'AFC, les renseignements fournis par M. _____ ne satisfaisaient pas aux conditions de l'article 213 LIFD.

M. _____ a confirmé que le recours ne portait plus que sur la question de la charge de famille relative à son beau-frère, ainsi que sur les frais de déplacement pour l'année 2001.

15. Le 23 mars 2005, M. _____ a produit les justificatifs pour les frais engagés en 2001 pour l'entretien de son beau-frère ainsi que ceux relatifs à ses frais de déplacement.

16. Invitée à se déterminer, l'AFC a maintenu sa position concernant le refus de la charge de famille pour M. M_____. Celui-ci n'était absolument pas dans la situation d'une personne incapable d'exercer une activité lucrative. Il ne constituait donc pas une charge de famille pour le contribuable au sens de l'article 213 alinéa 1 lettre b LIFD.

S'agissant des frais de déplacement, l'AFC a admis que le forfait annuel de CHF 2'900.- n'était pas approprié à la situation particulière du contribuable. Elle a procédé à un nouveau calcul des frais effectifs à partir de la distance entre le domicile du contribuable et l'adresse de son employeur, étant précisé que ce calcul devait s'effectuer en deux étapes, compte tenu des deux employeurs différents au cours de l'année 2001. Sur la base d'une déduction de CHF 0,65 par km, les frais y relatifs s'élevaient à CHF 5'021.- pour toute l'année 2001. L'AFC acceptait de rectifier la taxation sur la base de ce montant.

17. Par courrier du 5 mai 2005, M. B_____ a refusé cette proposition. Les nouveaux calculs étaient faux et ne correspondaient pas à la réalité.

Il a persisté dans ses conclusions.

18. Il résulte du dossier que le bordereau ICC 2001 a également été contesté par les contribuables. La procédure est actuellement en cours devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

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. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le 1er janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 53 et suivants la procédure par devant le Tribunal administratif. L'article 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce. L'article 2 alinéa 2 LPFisc prévoit que la LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.

3. L'objet du recours porte sur une déduction liée aux frais professionnels d'une part, et à une déduction sociale d'autre part, pour la période fiscale 2001 dans le cadre de l'impôt fédéral direct (IFD).

Aux termes de l'article 26 LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (al. 1 let. b) (…).

Selon l'alinéa 2 de cette disposition, les frais professionnels mentionnés à l'alinéa 1, lettres a à c, sont estimés forfaitairement ; dans les cas de l'alinéa 1 lettres a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés.

In limine litis, l'AFC a admis que l'estimation forfaitaire ne correspondait pas à la réalité du cas d'espèce. Elle a procédé à un calcul effectif en prenant comme paramètre la distance entre le domicile du contribuable et celui de son employeur et en retenant le changement de ce dernier intervenu au cours de l'année 2001. Sur cette base, l'AFC admet une déduction de frais de déplacement pour un montant total de CHF 5'021.- pour toute l'année 2001.

Le recourant estime que ces nouveaux calculs sont faux, l'adresse de l'un de ses employeurs étant inexacte, de même que le nombre de kilomètres calculés entre son domicile et son lieu de travail.

Le Tribunal administratif observe que le certificat de salaire produit par le recourant avec sa déclaration fiscale 2001 établi par F_____ S.A., de siège à Genève, ne comporte aucune précision d'adresse. Le 21 août 2003, M. _____ s'est engagé à faire parvenir à l'AFC les justificatifs de ses frais professionnels, ce qu'il n'a pas fait. Lors de l'audience de comparution personnelle du 9 mars 2005, le recourant a déclaré qu'il pouvait prouver que les frais effectifs de déplacement étaient largement supérieurs au CHF 2'900.- retenus par l'AFC. Il n'a pas davantage produit les justificatifs allégués, se bornant à contester de manière toute générale le décompte établi par l'AFC. Or, celui-ci est fondé sur des données précises, aussi bien pour le tarif des kilomètres retenus que pour la distance séparant le domicile du recourant à celui de ses employeurs respectifs. Il n'y a donc pas lieu de s'en écarter et le Tribunal administratif donnera acte à l'AFC de la rectification de la taxation portée, pour la rubrique « frais de déplacement » de CHF 2'900.- à CHF 5'021.-.

Le recours sera donc partiellement admis sur ce point.

4. L'article 35 LIFD a pour objet les déductions sociales. Selon l'alinéa 1 letrtre b, sont déduits du revenu net CHF 4'300.- pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction. (…).

Les pièces produites par l'AFC établissent que durant l'année 2001, M. _____ a exercé des activités lucratives et qu'à ce titre il était soumis à l'impôt à la source. Il s'ensuit que la condition première pour admettre une déduction sociale fait défaut.

Le recours sera donc rejeté sur ce point.

5. Le recourant obtenant partiellement gain de cause, un émolument de CHF 500.- sera mis à sa charge (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 janvier 2005 par Monsieur B_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 8 décembre 2004 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

donne acte à l'administration fiscale cantonale de son engagement à admettre une déduction au titre de frais de déplacement en CHF 5'021.- en lieu et place de la déduction de CHF 2'900.- ;

confirme la décision du 8 décembre 2004 de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct pour le surplus ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à Monsieur B_____, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale et à l'administration fédérale des contributions.

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 :