

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3642/2007-FIN

ATA/78/2008

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 19 février 2008**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

et

**Madame B\_\_\_\_\_**

et

**Monsieur B\_\_\_\_\_**

---

## EN FAIT

1. Madame B\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_ (ci-après : le/les contribuables) sont domiciliés à Genève depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2003. Le contribuable, originaire de Grande-Bretagne, était titulaire d'un permis B -CE, qui a été remplacé par un livret C - CE le 2 juin 2005.
2. Le contribuable a été engagé le 1<sup>er</sup> octobre 2003 par la X\_\_\_\_\_ Bank (Suisse) S.A. (ci-après : X\_\_\_\_\_ ) en qualité de « trust administrator » pour un salaire annuel de CHF 80'000.-, payable en treize mensualités, auquel s'ajoutait des indemnités pour repas en CHF 2'750.-, réparties sur douze mois.
3. Selon le certificat de salaire du 30 décembre 2003 émis par X\_\_\_\_\_, le contribuable a perçu, pour la période allant du 1<sup>er</sup> octobre au 31 décembre 2003, un salaire brut total de CHF 20'001.- et des indemnités pour frais de repas s'élevant à CHF 690.-.
4. Le 21 février 2005, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a informé le contribuable qu'elle avait procédé à la rectification de l'impôt sur son revenu, perçu à la source en 2003, pour la période allant du 1<sup>er</sup> septembre au 31 décembre 2003.

Ainsi, le revenu imposable s'élevait-il à CHF 52'335.- et l'impôt rectifié à CHF 10'100,65. Compte tenu des retenues déjà effectuées à concurrence de CHF 6'697,35, le solde dû ascendait à CHF 3'403,30.
5. Le contribuable a élevé réclamation le 24 février 2005.

Il a contesté la prise en compte du treizième salaire dans la moyenne des salaires mensuels imposables, tout en précisant qu'il avait perçu des indemnités de l'assurance-chômage à concurrence du 70% de son salaire pour les neuf premiers mois de l'année 2003.
6. Par décision sur réclamation du 25 avril 2005, l'AFC a rectifié la taxation litigieuse.

Le revenu imposable des contribuables, composé du salaire brut de M. B\_\_\_\_\_ et des indemnités de repas à lui versées, s'élevait à CHF 53'024.-. L'impôt était fixé à CHF 9'570,85 et, compte tenu des retenues déjà opérées et du versement par le contribuable d'une somme de CHF 2'600.- le 23 mars 2005, celui-ci restait devoir un solde de CHF 273,50.

7. Les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRICC) d'une recours contre la décision précitée par acte du 22 mai 2005.

Ils ont contesté la prise en compte des indemnités pour frais de repas allouées au contribuable en se référant aux directives « impôts à la source valables dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005 », émises par le département des finances (ci-après : le département). Le chiffre 8 de cette directive prévoyait que l'impôt ne devait pas être perçu sur les indemnités pour travail en équipe ou pour frais de repas, octroyées à titre de frais professionnels en vertu de l'article 327 de la loi fédérale complétant le code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220), à concurrence de CHF 14.- par jour, mais au maximum de CHF 3'000.- par année.

8. Dans sa réponse du 28 mars 2006, l'AFC s'est opposée au recours.

Selon l'article 2 alinéas 1 et 2 de la loi sur l'imposition à la source et des personnes physiques et morales du 23 septembre 1994 (LIS - D 3 20), l'impôt était calculé sur le revenu brut et étaient imposables tous les revenus provenant d'une activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires et ceux acquis en compensation.

En vertu de l'article 4 alinéa 1 LIS, le barème de l'impôt à la source tenait compte des frais professionnels, des primes et des cotisations sous forme de forfaits ainsi que des charges de famille. L'article 4 du règlement d'application de la loi sur l'imposition à la source des personnes physiques et morales du 12 décembre 1994 (RLIS - D 3 20.01) définissait de manière exhaustive les déductions supplémentaires non incluses dans le barème.

L'AFC avait certes admis un certain nombre de déductions forfaitaires résultant de négociations menées avec divers groupes ou associations. En l'espèce, elle n'avait toutefois pas conclu d'accord avec l'employeur du contribuable portant sur la déduction de certains frais professionnels.

Enfin, le contribuable n'avait pas justifié les dépenses dont il se prévalait. Il ne s'agissait pas du remboursement de frais réels, mais d'un forfait versé par l'employeur.

9. Statuant le 27 août 2007, la CCRICC a admis le recours en se fondant sur les directives émises par l'AFC, évoquées sous chiffre 7 supra.

La somme litigieuse de CHF 690.- avait été versée au contribuable au titre d'indemnités pour frais de repas portant sur une période de trois mois. Aux termes du contrat de travail, l'indemnité annuelle s'élevait à CHF 2'760.-. En vertu des directives précitées et de la pratique qu'elles formalisaient, la somme en cause ne saurait être imposable.

10. L'AFC a recouru au Tribunal administratif contre la décision précitée le 28 septembre 2007 en reprenant l'argumentation développée devant la CCRICC. Elle conclut à l'annulation de la décision querellée et à la confirmation de sa propre décision.
11. Le Tribunal administratif a imparté aux intimés un délai échéant le 30 octobre 2007 pour se déterminer. Les contribuables n'ayant pas réagi, ce délai a été prolongé d'un mois.  

A ce jour, les contribuables ne se sont manifestés en aucune manière.
12. Par pli du 4 décembre 2007, le Tribunal administratif a informé les parties que la cause était gardée à juger en l'état du dossier.  

Cette communication n'a pas non plus suscité de réaction, notamment de la part des contribuables.
13. A la demande du Tribunal administratif, l'AFC a versé à la procédure, le 21 janvier 2008, les directives pour l'impôt à la source valables dès le 1<sup>er</sup> janvier 2003.

## 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'objet du litige est de déterminer si l'indemnité forfaitaire de CHF 690.- versée au contribuable par son employeur au titre de frais de repas pour la période du 1<sup>er</sup> octobre au 31 décembre 2003 est imposable ou si elle doit être déduite de son revenu brut.
3. Le litige concernant l'année 2003, il est soumis au droit en vigueur à cette date, soit en particulier à la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14).
4. En raison de son statut d'étranger et compte tenu qu'en 2003 le contribuable était porteur d'un livret B - CE, il est soumis à la LIS (art. 1 al. 1 LIS).
5. Selon l'article 2 LIS, l'impôt est calculé sur le revenu brut (al. 1).

Sont imposables tous les revenus provenant de l'activité pour le compte d'autrui, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté

de service, les pourboires et autres avantages appréciables en argent, de même que les revenus acquis en compensation, tels les indemnités journalières de l'assurance-maladie, des assurances contre les accidents ou de l'assurance chômage (al. 2).

6. L'article 4 LIS a pour objet les structures du barème. Celui-ci tient compte des frais professionnels, des primes et des cotisations d'assurance sous forme de forfaits, ainsi que des charges de famille (al. 1).
7. L'article 4 RLIS a pour objet les déductions supplémentaires, dont aucune ne concerne les frais de repas. Il ressort de la jurisprudence du Tribunal administratif que la limite des déductions prévues par cette disposition réglementaire est exhaustive, ce qui correspond par ailleurs à la jurisprudence du Tribunal fédéral (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.705/2005 du 13 avril 2006, consid. 7 et 8).
8. L'AFC a émis des directives concernant l'impôt à la source, brochure renouvelée chaque année.

Emise par l'autorité chargée de l'application concrète, l'ordonnance administrative, aussi appelée directive, est un mode de gestion destiné à rendre explicite une ligne de conduite. Permettant d'unifier et de rationaliser la pratique, elle assure ce faisant l'égalité de traitement et la prévisibilité administrative et elle facilite le contrôle juridictionnel, puisqu'elle permet à l'administration d'agir selon des critères rationnels, cohérents et continus, et non pas selon une politique virevoltante de cas en cas, tout en dotant le juge de l'instrument nécessaire pour vérifier la correcte application de la loi (ATA/594/2007 du 20 novembre 2007 ; ATA/864/2005 du 20 décembre 2005, consid. 3 ; ATA/763/2002 du 3 décembre 2002, consid. 5 et les autres références citées).

Dans le document concernant l'année 2003, il est précisé, au chiffre 8, que « l'impôt ne doit pas être perçu sur les indemnités pour travail en équipe ou pour frais de repas, octroyées à titre de frais professionnels, en vertu de l'article 327a CO, à concurrence de CHF 14.- par jour, mais au maximum de CHF 3'000.- par année ».

Les directives valables dès le 1<sup>er</sup> janvier 2005, invoquées par les contribuables dans leur recours devant la CCRICC, ont exactement la même teneur.

9. Sur la base des directives précitées, la CCRICC a admis le recours des contribuables. Or, dans son recours devant le Tribunal administratif, l'AFC passe totalement sous silence ses propres directives, pour se retrancher derrière une autre pratique, à savoir que pour l'année fiscale litigieuse, aucun forfait n'avait été négocié avec l'employeur du contribuable. Au surplus, l'administration développe

l'argumentation fondée sur le lien de causalité et le rapport de nécessité devant exister entre les frais invoqués et leur déduction.

10. Découlant directement de l'article 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 126 II 377 consid. 3a p. 387 et les arrêts cités ; 124 II 265 consid 4a p. 269/270). Selon la jurisprudence établie sur la base de l'article 4 aCst., applicable au regard de l'article 9 Cst., les assurances ou les renseignements erronés donnés par les autorités confèrent des droits aux justiciables lorsque les cinq conditions cumulatives suivantes sont remplies. Tout d'abord, on doit être en présence d'une promesse concrète effectuée à l'égard d'une personne déterminée. Il faut également que l'autorité ait agi dans le cadre et dans les limites de sa compétence, que la personne concernée n'ait pas été en mesure de se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement fourni, qu'elle se soit fondée sur ce renseignement pour prendre des dispositions qu'elle ne peut ensuite modifier sans subir de préjudice et, enfin, que la loi n'ait pas subi de changement depuis le moment où la promesse a été faite (Arrêt du Tribunal fédéral 4A9/1999 du 18 avril 2000, consid 3a ; ATF 121 II 473 consid. 2c p. 479 ; 121 V 65 consid. 2a p. 66 ss. avec les références ATF 117 Ia 285 consid. 2b et références ; JT 1993 I 413).

En l'espèce, le contribuable se réclame de la pratique instaurée par l'AFC et portée à la connaissance du public dans une brochure explicative qu'elle publie elle-même. L'administration recourante n'indique pas qu'elle aurait modifié sa pratique ; elle se contente d'invoquer des arguments de portée générale qui ne figurent nullement dans la brochure consacrée expressément à l'impôt à la source et dont le texte parfaitement clair ne contient aucune réserve. Dans ces conditions, l'application du principe de la bonne foi conduit à confirmer la décision attaquée et, partant, à rejeter le recours.

11. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'AFC, qui succombe (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 27 septembre 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 août 2007 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à Madame B\_\_\_\_\_ et Monsieur B\_\_\_\_\_.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :