

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/697/2011-ICCIFD

ATA/549/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 27 août 2013

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur P_____ V_____
représentés par Me Damien Bonvallat, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 mai 2012 (JTAPI/673/2012)

EN FAIT

- 1) Madame P_____ V_____ et Monsieur V_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. En 2009, M. V_____ exerçait la profession d'inspecteur d'assurances.
- 2) Le 21 octobre 2010, M. V_____ a déposé auprès de la réception de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) la déclaration fiscale du couple pour l'année 2009 concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC). Il en ressortait que le contribuable avait réalisé un revenu brut de CHF 134'767.- et faisait valoir des déductions IFD pour frais professionnels effectifs à hauteur de CHF 3'200.- comprenant des frais de repas et CHF 840.- de frais de déplacement, ainsi qu'une déduction pour autres frais IFD et ICC de CHF 84'417.-, dont la nature était ainsi décrite : « inspecteur d'assurances + bureau + commissions ».

Parmi les pièces jointes à la déclaration 2009 figuraient notamment :

 - une attestation de revenus établie par l'association genevoise des professionnels en assurances privées (ci-après : AGAP), mentionnant un revenu brut annuel de CHF 134'842.-, dont à déduire CHF 13'355.- de cotisations sociales, CHF 12'646.- de commissions versées à des tiers et CHF 29'733.- de « déduction forfaitaire pour frais professionnels », calculée en pourcentage de tranches du revenu.
 - un décompte de frais de bureau 2009, détaillé en loyer (CHF 10'632.-), chauffage (CHF 2'042,55), téléphone (CHF 1'825.-), électricité (CHF 642,90), salaire net employée (CHF 22'249,50), charges sociales et assurances (CHF 3'814,80) et LPP (CHF 831,60) pour un total de CHF 42'038,35.
- 3) A une date inconnue, l'AFC a adressé aux contribuables un bordereau de taxation d'office IFD 2009 calculé sur un revenu imposable de CHF 166'300.- et un bordereau de taxation d'office ICC 2009 calculé sur un revenu imposable de CHF 181'000.- et une fortune imposable de CHF 1'250'000.-.
- 4) Le 10 novembre 2010, M. V_____ a demandé à l'AFC d'annuler les bordereaux de taxation d'office IFD et ICC 2009, dès lors qu'il avait déposé la déclaration 2009 du couple en mains de l'autorité fiscale le 21 octobre 2010.
- 5) Le 9 décembre 2010, l'AFC a informé les contribuables qu'en réponse à leur réclamation du 10 novembre 2010, elle entendait rectifier en leur défaveur les taxations contestées. Un avis de taxation « spécimen » était joint et les intéressés disposaient d'un délai de vingt jours pour faire part de leur détermination.

- 6) Le 6 janvier 2011, les époux V_____ ont sollicité une prolongation de délai en raison des vacances de leur conseil.
- 7) Le 24 janvier 2011, l'AFC a statué sur la réclamation du 10 novembre 2010 en défaveur des contribuables, en leur adressant un bordereau rectificatif pour l'IFD 2009 et un bordereau rectificatif ICC 2009, sans amende « à titre tout à fait exceptionnel », qui modifiaient et complétaient leur imposition.

Le revenu imposable pour l'IFD 2009 était désormais de CHF 185'500.- . Pour l'ICC 2009, le revenu imposable atteignait CHF 206'449.- et la fortune imposable se montait à CHF 1'204'284.-. Dans les deux cas, la reprise portait sur les frais professionnels. En qualité d'inspecteur d'assurances, le contribuable bénéficiait d'une déduction de CHF 43'159.- sur les revenus de son activité lucrative, selon l'attestation de l'AGAP produite. Selon accord avec cette association professionnelle, cette déduction incluait tous les frais professionnels.

- 8) Par acte du 23 février 2011, les contribuables ont recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions susmentionnées, concluant à ce que M. V_____ puisse déduire de son revenu imposable un montant de CHF 57'392.- et non de CHF 43'159.-, au titre d'autres frais professionnels effectifs, et à ce que les bordereaux rectificatifs de taxation IFD et ICC 2009 du 24 janvier 2011 soient annulés, l'AFC devant en émettre de nouveaux.

En recevant le courrier du 9 décembre 2010 l'informant de l'intention de l'AFC de procéder à une révision des taxations IFD et ICC 2009 en défaveur des contribuables, M. V_____ avait compris qu'il n'était pas possible, comme il l'avait cru, de cumuler les frais effectifs et les frais forfaitaires résultant de l'attestation de revenus de l'AGAP. Il avait alors voulu faire valoir uniquement des frais effectifs mais n'avait pu réunir les justificatifs nécessaires dans le délai imparti par l'autorité. Depuis, il était en mesure de produire un relevé complet des charges encourues en 2009, avec justificatifs sauf pour les frais de restaurant qui seraient produits ultérieurement. Il exploitait son entreprise dans des bureaux loués et employait une collaboratrice à temps partiel.

Le nouveau décompte de frais de bureau 2009 mentionnait les éléments suivants : loyer bureaux (CHF 16'932.-), loyers parkings (CHF 2'400.-) à déduire sous-location locaux (. / . CHF 9'480.-), chauffage (CHF 2'042,55), restaurants (CHF 2'835,80), sortie bureau (CHF 218,80), train pour séminaires (CHF 548,00), salaire net employée (CHF 22'249,50), charges sociales (CHF 3'396,55), LPP (CHF 831,60), électricité (CHF 608,60), téléphone - natel (CHF 338,10), téléphone – bureau (CHF 1'824,84) et commissions versées (CHF 12'645,70) pour un total de CHF 57'392,04.

Les contribuables avaient en outre produit les contrats de bail pour les bureaux et les quatre places de parking, le contrat de bail sous-louant une partie des bureaux et deux places de parking à un tiers, ainsi que des factures d'électricité et de téléphone.

- 9) Le 7 septembre 2011, l'AFC a conclu au rejet du recours.

La déduction de frais professionnels pour les indépendants comme pour les salariés, n'était admise que s'ils étaient justifiés par pièces et avaient un double lien de causalité et de nécessité établi avec le montant taxé. Dans le cas des salariés, l'employeur avait l'obligation légale de rembourser à l'employé les frais imposés par l'exécution de son travail, en indiquant séparément lesdits frais du certificat de salaire. Si des frais ne faisaient pas l'objet d'un remboursement, leur nécessité était douteuse.

L'AFC avait toutefois admis, pour des raisons pratiques, un certain nombre de déductions forfaitaires à la suite de négociations avec différents groupes ou associations professionnels. De telles déductions n'avaient pas besoin d'être justifiées par pièces. Un tel système avait été adopté pour les inspecteurs d'assurances. Ceux-ci joignaient alors à leur déclaration fiscale l'attestation de l'AGAP.

Le contribuable ayant la possibilité de faire valoir une déduction professionnelle forfaitaire pouvait y renoncer et déduire en lieu et place ses frais professionnels effectifs, pour autant qu'ils soient justifiés. Dès lors que ceux-ci étaient admis, ils étaient seuls déductibles.

Dans le cas particulier, le contribuable avait joint l'attestation de l'AGAP, demandant ainsi à être mis au bénéfice de la déduction forfaitaire. Cette dernière avait été admise par l'AFC. Dès lors que l'intéressé avait bénéficié du forfait applicable à sa branche professionnelle, il ne pouvait exiger que l'AFC admette une déduction supplémentaire de CHF 14'233,04 au titre d'autres frais effectifs, ce d'autant qu'étant salarié, il ne pouvait faire valoir des frais professionnels généralement accessibles aux seuls contribuables de condition indépendante, tels le salaire versé à une employée et les déductions sociales y relatives. Si l'on soustrayait des frais allégués ces frais et ceux de restaurant non justifiés, le solde des déductions possibles serait inférieur à la déduction forfaitaire.

- 10) Par jugement du 14 mai 2012, le TAPI a rejeté le recours.

Dans le cadre de leur déclaration fiscale 2009, les époux V_____ avaient sollicité pour M. V_____ la déduction de frais professionnels effectifs et de frais professionnels forfaitaires. Il leur appartenait de justifier l'intégralité des dépenses engagées.

Les frais pour l'usage des locaux professionnels étaient admis à concurrence de CHF 10'882.- pour le loyer, le chauffage et l'électricité, de même que les frais de location annuelle d'une place de parking, soit CHF 600.- ainsi que les frais de téléphone du raccordement du bureau en CHF 1'824,84 et 3/5^{ème} des frais de natel en CHF 203.-.

Etaient en revanche écartés les frais de location des trois autres places de parking, de restaurants, de sortie de bureau, de train pour séminaires, faute de justification par pièces ou de démonstration d'un lien de nécessité ou de causalité avec l'exercice de l'activité professionnelle. Enfin, n'étant pas indépendant, M. V_____ ne pouvait déduire les charges salariales de la personne qu'il employait.

Le total de ces frais effectifs admissibles, soit CHF 25'555,54, était inférieur au montant forfaitaire admis par l'AFC, la déduction du montant de CHF 12'646.- au titre de commissions versées à des tiers n'étant pas litigieux.

- 11) Le 25 juin 2012, les contribuables ont recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à son annulation et à ce qu'un montant de CHF 53'654.- soit admis comme déduction au titre « d'autres frais professionnels » dans le cadre des taxations IFD et ICC 2009. Les bordereaux IFD et ICC du 24 janvier 2011 devaient être annulés. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC pour qu'elle émette de nouveaux bordereaux.

Les contribuables ont demandé à ce que M. V_____, sa collaboratrice et, cas échéant, un représentant de son employeur, soient entendus.

Bien que considéré comme travailleur dépendant, M. V_____ exerçait son activité professionnelle dans des locaux qu'il louait à ses frais. Il employait une collaboratrice à temps partiel, qui travaillait exclusivement pour son bureau d'assurance. C'était au moyen de la rémunération reçue de son employeur qu'il assumait ces charges.

Les indépendants n'avaient pas le monopole de l'engagement de personnel et de location de locaux commerciaux. Dans le cas particulier, il lui était indispensable de disposer de locaux et de s'assurer les services d'une collaboratrice, sans laquelle il n'aurait pas suffisamment de temps pour démarcher et rencontrer ses clients. Ces frais devaient donc être admis en déduction. Les contribuables ne contestaient pas le montant des frais de téléphone tel que retenu par le TAPI.

- 12) Le 25 juillet 2012, l'AFC a conclu au rejet du recours, reprenant en substance l'argumentation développée antérieurement. En outre, selon les explications fournies par les contribuables au sujet de la collaboratrice de M.

V_____, l'engagement de celle-ci relevait de convenance personnelle et non de la nécessité professionnelle.

- 13) Le 9 août 2012, le juge délégué a transmis la détermination de l'AFC aux contribuables en les invitant à formuler toute requête complémentaire jusqu'au 7 septembre 2012.
- 14) Aucune suite n'ayant été donnée à ce courrier, la cause a été gardée à juger.

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. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) Les recourants ont demandé l'audition du contribuable et de deux témoins.

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Cela n'implique pas une audition personnelle de l'intéressé, celui-ci devant simplement disposer d'une occasion de se déterminer sur les éléments propres à influencer sur l'issue de la cause. (art. 41 LPA ; ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1; 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1; ATA/305/2013 du 14 mai 2013 ; ATA/40/2013 du 22 janvier 2013). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 déjà cité; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; Arrêts du Tribunal fédéral 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; ATA/404/2012 du 26 juin 2012; ATA/275/2012 du 8 mai 2012). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237; 138 IV 81 consid. 2.2 p. 84; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88 et les arrêts cités; 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; Arrêts

du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

En l'espèce, les contribuables ont eu l'occasion de s'exprimer par écrit devant l'AFC, le TAPI et enfin devant la chambre de céans. Ils ont ainsi eu toute latitude de faire valoir leur point de vue sur un litige pour lequel les faits ne sont pas ou plus contestés et dont l'objet est circonscrit. Les recourants ne prétendent pas que les auditions sollicitées apporteraient des éléments factuels nouveaux et pertinents. La chambre administrative y renoncera donc.

- 3) Le litige concerne l'exercice fiscal 2009 et porte sur le refus de l'AFC d'admettre la déduction de frais au titre de frais professionnels effectifs en lieu et place de la déduction forfaitaire usuelle de la branche.
 - a. Pour la détermination de l'IFD, sont applicables les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et sa réglementation d'application.
 - b. Pour l'ICC, ce sont, outre les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 (aLIPP- I - D 3 11), de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14), de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16) et de la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLITPP II - D 3 12), en vigueur au moment des faits pertinents.
- 4)
 - a. En matière d'IFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD) y compris les prestations en nature (art. 16 al. 2 LIFD). Sont imposables à ce titre tous les revenus provenant d'une activité dépendante, soit d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, inclus les revenus accessoires, soit les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, primes, gratifications, pourboires, tantièmes et autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD). Sont également taxables à ce titre les dividendes, parts de bénéfice provenant de participations de tous genres (art. 20 al. 1 let. c LIFD).
 - b. Des règles similaires se retrouvent en matière d'ICC (art. 1 al. 1 aLIPP-I ; art. 2 aLIPP-IV pour les revenus de l'activité lucrative dépendante ; art. 6 let. c aLIPP-IV pour les dividendes ou parts de bénéfice et autres avantages appréciables en argent provenant de participations).

- 5) a. Pour la fixation de l'IFD, 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).

Le contribuable qui exerce une activité lucrative dépendante peut déduire uniquement les frais professionnels énoncés à l'art. 26 LIFD, parmi lesquels figurent les frais indispensables à l'exercice de la profession (art. 26 al. 1 let. c LIFD). Ces derniers sont estimés forfaitairement, sauf si le contribuable peut justifier de frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD). A teneur de l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 10 février 1993 du département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.118.1), sont déductibles « les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité directe avec lui ». Il ne s'agit pas seulement de dépenses effectuées dans le but de réaliser le revenu (critère de finalité), mais également de celles causées directement par l'activité lucrative en question (critère de causalité). Il doit s'agir dans ce dernier cas de dépenses involontaires consécutives à la réalisation d'un risque inhérent à l'exercice de l'activité lucrative et qui ne peuvent être évitées sans autre mesure (J-B ECKERT *in* D. YERSIN/Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n° 2 *ss ad art. 26 LIFD et références citées*).

b. Des principes similaires s'appliquent en matière d'ICC (3 al. 1 a-LIPP-V).

- 6) Dans certaines catégories professionnelles, des déductions forfaitaires pour frais professionnels peuvent résulter d'un accord avec les autorités de taxation. Ce mode de faire est justifié lorsque les frais se composent de très nombreux éléments et qu'il serait peu indiqué d'en vouloir exiger les justificatifs détaillés, alors qu'il est possible d'estimer de manière uniforme leur montant total, compte tenu des expériences faites par les membres souvent nombreux dans la profession. Il s'ensuit que seuls les contribuables appartenant aux groupes professionnels pour lesquels des déductions forfaitaires ont été négociées avec l'administration peuvent se prévaloir d'un forfait sans avoir à justifier leurs dépenses par pièces (ATA/96/2008 du 4 mars 2008 et les références citées).

- 7) Selon un principe général, il incombe au fisc 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 (ATF 121 II 257 consid. 4 c/aa p. 266 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006, RDAF 2006 chiffre II p. 430 et *ss* ; Revues fiscales 60/2005 p. 618 consid. 4.1).

- 8) En l'espèce, il est établi qu'en sa qualité d'inspecteur d'assurances, le contribuable appartient à un groupe professionnel au bénéfice d'un accord avec les autorités fiscales lui permettant de déduire forfaitairement un montant de frais professionnels déterminé par tranches de revenu.

Dans leur déclaration fiscale 2009, les contribuables ont produit l'attestation de l'AGAP leur permettant de bénéficier de déductions forfaitaires. Les rubriques y relatives étaient remplies. L'AFC pouvait dès lors présumer qu'ils entendaient se prévaloir de ce système et se fonder sur cette pièce pour procéder à la taxation rectificative des intéressés, en écartant à ce stade le montant dépassant la somme des déductions forfaitaires. Ce d'autant que seul un décompte des frais de bureau 2009 était joint à la déclaration fiscale 2009.

D'autres pièces n'ont été produites qu'en annexes au recours devant le TAPI. Elles ne permettent toutefois pas de substituer des déductions pour frais professionnels effectifs aux déductions forfaitaires admises. En effet, le contribuable, qui exerce une activité salariée dépendante, a organisé son activité professionnelle en utilisant des locaux professionnels et en recourant aux services d'une collaboratrice à temps partiel. Il n'a toutefois produit aucune pièce permettant de retenir que cette organisation n'était pas seulement utile mais imposée par l'exercice de son activité d'inspecteur d'assurances, et, dans cette hypothèse, que son employeur ne prenait pas en charge les frais en découlant, étant rappelé qu'aux termes de l'art. 327a de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), l'employeur doit rembourser au travailleur tous les frais nécessaires pour l'exécution de son travail. Le TAPI n'aurait donc pas dû admettre une partie des frais de locaux, de parking et de téléphone comme déductions. Cela ne modifie toutefois pas l'issue du litige puisque l'exclusion du seul salaire de sa collaboratrice suffit à ramener les frais effectifs allégués en-dessous des frais forfaitaires admis par l'AFC.

- 9) Au vu de qui précède, le recours sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement, et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 25 juin 2012 par Madame et Monsieur P_____ V_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 mai 2012 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de Madame et Monsieur P_____ V_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne leur sera 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 Me Damien Bonvallat, avocat des recourants, au Tribunal administratif de première instance, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Junod, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :