

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/697/2011-ICCIFD

ATA/976/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 septembre 2015

2^{ème} section

dans la cause

Madame et Monsieur A_____

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 et Monsieur A_____ (ci-après : les contribuables ou les époux A_____) sont domiciliés dans le canton de Genève. En 2009, M. A_____ exerçait la profession d'inspecteur d'assurances auprès de B_____ Compagnie Suisse d'Assurances (ci-après : la compagnie).
- 2) Le 21 octobre 2010, M. A_____ 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. A_____ 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 A_____ 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. A_____ 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. A_____ 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 A_____ avaient sollicité pour M. A_____ 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.-.

Étaient 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. A_____ 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. A_____, sa collaboratrice, Madame C_____ et, cas échéant, un représentant de son employeur, soient entendus.

Bien que considéré comme travailleur dépendant, M. A_____ 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. A_____, 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.
- 15) Le 27 août 2013, la chambre administrative a rejeté le recours des contribuables (ATA/549/2013).
- 16) Le 6 juin 2014, le Tribunal fédéral a admis le recours que les contribuables avaient déposé devant lui (arrêt 2C_937/2013 et 2C_938/2013) contre l'arrêt du 27 août 2013. Le Tribunal fédéral a annulé cet arrêt et renvoyé la cause à la chambre administrative pour nouvelle décision au sens des considérants.

Le Tribunal fédéral a retenu que les contribuables avaient demandé, dans leur recours du 25 juin 2012, les auditions de l'employée de M. A_____ et d'un représentant de l'employeur de celui-ci. Ils voulaient en effet démontrer qu'une collaboratrice était nécessaire à la pratique de la profession d'inspecteur d'assurances et que les frais en découlant n'étaient pas pris en charge par la compagnie. La chambre administrative avait considéré que les contribuables ne prétendaient pas que les auditions sollicitées auraient apporté des éléments factuels nouveaux et pertinents et avait renoncé à auditionner les témoins proposés. Ce faisant, elle avait violé le droit d'être entendu des contribuables en ce qu'il conférait le droit de faire administrer des preuves pertinentes et prohibait l'arbitraire dans l'appréciation anticipée des preuves.

- 17) Le 18 juin 2014, le juge délégué a informé les parties que la chambre administrative reprenait l'affaire et que des actes d'instruction seraient fixés ultérieurement.
- 18) Le 18 août 2014, suite à la demande du juge délégué, les contribuables lui ont transmis les coordonnées de Mme C_____ et d'un représentant de son employeur à même de répondre aux questions relatives aux relations contractuelles entre lui et la compagnie.
- 19) Le 27 novembre 2014, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes.
 - a. M. A_____ a expliqué qu'il avait été engagé en 1991 par la compagnie qui avait à l'époque une agence sur la commune de Bernex (ci-après : la commune). Cette agence avait fermé en 1995 et il avait en conséquence ouvert son propre bureau à Bernex en 1996 car il avait obtenu, en 1992, de gros contrats

d'assurances pour cette commune, contrats qui étaient soumis à une localisation de l'agence sur le territoire communal. Depuis 1996, son chiffre d'affaires avait été en constante augmentation grâce à l'appui de son secrétariat.

Il n'avait jamais eu de problème avec l'AFC avant 2009, car jusque-là, les frais liés à son secrétariat et son agence étaient intégralement contenus dans le forfait fiscal des agents d'assurances.

Après avoir été licencié par la compagnie, il avait monté une Sàrl en novembre 2013.

b. Mme C_____ a pour sa part expliqué avoir travaillé pour M. A_____ pendant trois ans dès le mois de février 2012. À son arrivée, elle avait remplacé une employée dont le taux d'activité était de 50 %. Cette personne faisait à sa connaissance la même chose qu'elle, à savoir du travail de secrétariat, en particulier la gestion des rendez-vous à l'extérieur avec la clientèle, la création de dossiers clients, l'établissement de propositions de contrats d'assurance, la réception des clients ainsi que la correspondance téléphonique, électronique et papier. Son taux d'activité était passé de 75 % à 90 %. Elle effectuait ce travail pendant que M. A_____ était sur le terrain. Il n'était pas capable de faire le travail qu'elle faisait, s'agissant du moins de la partie informatique. Pendant la durée de son engagement, l'activité du contribuable s'était diversifiée et amplifiée, de sorte que l'agence représentait également d'autres compagnies d'assurances.

Son salaire lui était versé par M. A_____. Elle avait gratuitement à sa disposition une place de parking. M. A_____ avait une autre place de parking, mais il ne l'utilisait pas car il se déplaçait à moto. Elle était donc à disposition de la clientèle dont une partie importante était domiciliée dans le secteur de la commune.

c. De son côté, le représentant de la compagnie, dont le contribuable avait souhaité l'audition, a indiqué qu'il en était l'agent général depuis presque six ans.

En 2009, le contribuable déployait son activité d'agent dans ses propres locaux. À sa connaissance, il était le seul à Genève à travailler de cette manière. De mémoire, les collaborateurs externes qui, en Suisse, utilisaient des locaux autres que ceux de la compagnie avaient un défraiement mensuel de l'ordre de CHF 200.- à CHF 300.- en sus des défraiements contractuellement prévus. Le certificat de salaire du contribuable pour l'année 2009 qui lui était soumis correspondait au type de certificat établi par la compagnie. À sa connaissance, rien n'avait été versé à M. A_____ en sus des frais forfaitaires traditionnels. Il ne se souvenait pas qui payait les frais pour la ligne de téléphonie.

S'agissant de l'employée de M. A_____, elle était totalement extérieure à la compagnie.

M. A_____, à l'instar de tous les collaborateurs de la compagnie, avait la possibilité de travailler à l'agence générale et de bénéficier de l'appui des collaborateurs administratifs qui y travaillaient. Il ignorait pourquoi le contribuable avait choisi une autre solution.

Il n'était pas au courant du fait que la commune soumettait la conclusion de contrats d'assurances à l'obligation d'ouvrir une agence sur son territoire. Il assurait lui-même d'autres communes depuis l'agence générale sans que cela ne pose de problème. Commercialement, le fait de disposer d'une agence sur le territoire de la commune n'était pas une mauvaise chose, mais ce n'était pas une condition *sine qua non*. Sur les trente collaborateurs externes que la compagnie avait à l'époque, le contribuable se situait entre la dixième et la quinzième place pour le chiffre d'affaires, étant précisé que les résultats devaient s'examiner globalement.

Le contrat qui liait la compagnie au contribuable était un contrat de travail.

- 20) Le 12 décembre 2014, l'AFC a informé le juge délégué que pour la période fiscale 2010, le contribuable avait été taxé selon le forfait « inspecteurs d'assurances » et qu'aucune contestation n'avait été élevée. Les taxations des années 2011, 2012 et 2013 avaient été mises en suspens.
- 21) Le 22 décembre 2014, le contribuable a transmis au juge délégué son contrat de travail avec la compagnie valable dès le 1^{er} janvier 1996. Il y sera fait référence, en tant que de besoin, dans la partie en droit.

Il a également transmis au juge délégué un courrier du 29 mars 1994 signé par un conseiller administratif de la commune. Il en ressortait que le conseil administratif avait décidé de modifier les taux de participation des sociétés « membres du pool des assureurs » de la commune. Les compagnies étaient réparties entre celles disposant d'une agence avec arcade sur la commune et celles représentées par un haut responsable domicilié sur la commune. Pour les contrats à venir, la répartition prévoyait une attribution de 35 % pour deux compagnies d'assurances, dont la compagnie, et de 15 % pour deux autres.

- 22) Le 27 janvier 2015, l'AFC a persisté dans ses conclusions.

Le contribuable était bien un salarié de la compagnie. Peu importait qu'il ait décidé de son propre chef d'encourir des frais de bureau supérieurs à ceux remboursés forfaitairement par son employeur. Quant au courrier de la commune du 29 mars 1994, celui-ci n'étayait en rien la thèse du contribuable selon laquelle il aurait droit à la déduction de frais supplémentaires d'un point de vue fiscal.

- 23) Le 20 février 2015, à savoir dans le délai octroyé par le juge délégué, le contribuable a précisé que son statut de salarié n'avait jamais été contesté.

S'agissant du courrier du 29 mars 1994, il en découlait que c'était bien parce qu'il avait une agence sur la commune qu'il bénéficiait de 35 % des contrats conclus par celle-ci, soit une part plus importante que les autres compagnies. De plus, il ressortait de son contrat de travail que sa rémunération découlait de l'importance de son portefeuille.

Il avait ainsi démontré que l'organisation qu'il avait mise en place avec l'accord de son employeur lui avait permis d'augmenter ses revenus et que les dépenses assumées à ce titre étaient justifiées par l'usage commercial.

- 24) Sur quoi, 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) 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.

- 3) 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).
- 4) 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). À 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 (Jean-Blaise ECKERT in Danielle YERSIN/Yves 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 (art. 3 al. 1 a-LIPP-V).
- 5) 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).

- 6) 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 in RDAF 2006 chiffre II p. 430 ss ; Revues fiscales 60/2005 p. 618 consid. 4.1).
- 7) 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. Les autres pièces n'ont été produites, pour une part, qu'en annexes au recours devant le TAPI, puis, pour une autre part, suite à l'audience de comparution personnelle des parties et d'enquêtes du 27 novembre 2014, audience au cours de laquelle les témoins que les recourants souhaitaient faire auditionner ont été entendus par le juge délégué.

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. Si lors de son audition du 27 novembre 2014, l'agent général de la compagnie a bien confirmé qu'en 2009 le recourant déployait son activité d'agent dans ses propres locaux, il a précisé qu'il était, à sa connaissance, le seul à Genève à travailler de cette manière. Au surplus, l'agent général a souligné que le recourant, à l'instar de tous les collaborateurs de la compagnie, avait la possibilité de travailler à l'agence générale et de bénéficier ainsi de l'appui des collaborateurs administratifs qui y travaillaient. Il a ajouté qu'il ignorait pourquoi le recourant avait choisi une autre solution. De son côté, l'employée du recourant a décrit, lors de son audition, les tâches qu'elle effectuait lorsqu'elle travaillait pour lui. Il s'agissait de tâches courantes de secrétariat qui pouvaient à l'évidence être prises en charge par l'agence générale. Le recourant ne démontre ni même ne prétend le contraire.

Toujours lors de son audition, l'agent général a expliqué que les collaborateurs externes qui, en Suisse, utilisaient des locaux autres que ceux de la compagnie recevaient un défraiement mensuel de l'ordre de CHF 200.- à CHF 300.-. Tel a bien été le cas du recourant puisqu'à teneur de sa fiche de salaire 2009 il a reçu de son employeur CHF 3'900.- au titre de « forfait de bureau externe » (chiffre 13.2.3), montant d'ailleurs prévu par son contrat de travail. Toujours selon sa fiche de paye 2009, il a en outre reçu CHF 300.- pour le « branchement internet » et CHF 17'842.- pour les frais forfaitaires de représentation (chiffre 13.2).

S'agissant enfin de la nécessité d'ouvrir une agence sur le territoire de la commune, le courrier signé par un conseiller administratif et versé à la procédure par le recourant date de 1994 et ne dit rien sur la situation qui prévalait en 2009, année de la taxation litigieuse. L'agent général, qui n'était pas au courant de la pratique instaurée par la commune, a en outre expliqué au juge délégué qu'il assurait lui-même des communes et ce depuis l'agence générale, sans que cela ne lui pose de problème. Selon lui, si le fait de disposer d'une agence sur la commune n'était pas une mauvaise chose, cela n'était commercialement pas une condition *sine qua non*. D'ailleurs, sur les trente collaborateurs externes que comptait alors la compagnie, les résultats obtenus par le recourant se situaient entre la dixième et la quinzième place.

Au vu de ce qui précède, il y a donc lieu de constater que l'employeur du recourant mettait à sa disposition les infrastructures suffisantes pour lui permettre d'exercer son activité professionnelle et qu'il prenait en charge les frais contractuellement prévus. Si l'organisation que le recourant avait mise en place lui a peut-être été utile, l'agent général n'a pas compris pourquoi le recourant n'avait pas choisi de bénéficier de l'infrastructure mise à sa disposition. Cette organisation n'était quoi qu'il en soit en rien imposée par l'exercice de son activité d'inspecteur d'assurances puisqu'il était le seul, à Genève, à avoir choisi ce mode de faire, ses résultats se situant au surplus dans la moyenne de ceux obtenus par les autres collaborateurs externes. Dans ces circonstances, 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, dont le travail aurait pu être effectué par le personnel administratif de la compagnie, suffit à ramener les frais effectifs allégués en-dessous des frais forfaitaires admis par l'AFC.

- 8) Dès lors qu'il ne se justifie pas de substituer des déductions pour frais professionnels effectifs aux déductions forfaitaires, le recours sera rejeté.
- 9) 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 A_____ 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 A_____, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

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 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, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

la présidente siégeant :

S. Hüsler Enz

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :