

du 13 janvier 2004

dans la cause

Monsieur C.

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur C., domiciliés à Carouge, sont contribuables à Genève.
2. M. C. a travaillé, pendant les périodes déterminantes pour les taxations litigieuses, à Zollikofen, dans le canton de Berne. Son épouse a travaillé à Genève jusqu'au 20 juin 1999, puis à Ecublens, dans le canton de Vaud, du 1er juillet 1999 au 30 avril 2000.
3. M. C. a contesté, depuis 1998, la manière dont l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'administration ou l'AFC) prenait en considération ses frais de déplacements pour la taxation fiscale.

Il a recouru contre la taxation 1998. Les frais de déplacements effectifs, élevés, dont il faisait état, n'avaient été pris en considération que pour un montant forfaitaire, contrairement à ce qui avait été admis les années précédentes. Ce recours a été rejeté par la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après: la commission de recours) le 14 décembre 2000. Cette décision est entrée en force de chose jugée.

4. Dans sa déclaration fiscale 1999, M. C. a fait valoir, au titre de déductions liées à l'exercice de son activité dépendante hors du canton, les montants suivants:

- CHF 5'600.- pour ses frais de repas hors du domicile,
- CHF 4'710.- pour la location d'une chambre à son lieu d'activité,
- CHF 30'140.- pour ses frais de trajet en voiture pour se rendre à son lieu de travail. Ce montant correspondait à trois aller-retours hebdomadaires Genève - Zollikofen, soit 6 x 170 kilomètres, 45 semaines par année, au tarif de CHF 0,60 par kilomètre (45'900 kilomètres x CHF 0,60 = CHF 27'540.-), auquel M. C. ajoutait CHF 2'600.- pour se rendre en ville de Berne pour le déjeuner (2 x 10 kilomètres x 5 jours x 45 semaines x CHF 0,60).

Par bordereau du 30 novembre 1999, l'AFC a fixé l'impôt cantonal et communal 1999 à CHF 22'431,40. Dans

son calcul, l'administration a ramené les déductions liées à l'activité dépendante hors du canton à CHF 6'724.-, soit CHF 3'924.- de frais de déplacement et CHF 2'800.- de frais de repas.

M. C. a contesté les montants susdits par réclamation du 30 décembre 1999.

5. Dans sa déclaration fiscale 2000, M. C. a mentionné, comme pour l'année précédente, au titre des déductions liées à l'exercice de son activité dépendante hors du canton, les montants suivants:

- CHF 5'600.- pour ses frais de repas hors du domicile,
- CHF 4'855.- pour la location d'une chambre à son lieu d'activité,
- CHF 30'240.- pour ses frais de trajet en voiture pour se rendre à son lieu de travail.

En outre, Mme C. a fait valoir une déduction de CHF 9'040.-- (CHF 2'800.- pour frais de repas et CHF 6'240.- pour frais de déplacement), car elle travaillait à Ecublens depuis le 1er juillet 1999.

Par bordereau du 16 novembre 2000, l'AFC a fixé l'impôt cantonal et communal 2000 à CHF 22'774,45, en retenant au titre de frais de déplacement la somme de CHF 4'608.-.

Le 9 décembre 2000, M. C. a élevé réclamation contre le bordereau 2000, toujours en contestant le montant des déductions liées à l'activité lucrative.

6. Par deux décisions datées du 15 mai 2001, l'AFC a maintenu ses taxations pour les années 1999 et 2000, au motif que les frais de déplacement étaient pris en considération conformément à l'article 21 lettre o alinéa 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), et à la décision du 14 décembre 2000 de la commission de recours relative à la taxation 1998, entrée en force.

7. Par acte du 19 juin 2001, M. C. a recouru contre ces deux décisions auprès de la commission de recours. Il a fait grief à l'administration de ne pas avoir tenu compte de ses déplacements professionnels comme par le passé, soit depuis 1995, année au cours de laquelle il

avait commencé à travailler à Zollikofen.

Il a indiqué que ses horaires de travail étaient bloqués, qu'il devait être à son poste à 8 heures 30 le matin, ce qui impliquait de prendre le train à 5 heures 17 à Genève. A cette heure-ci cependant, il n'y avait pas encore de tram lui permettant de rejoindre la gare Cornavin. Selon lui, il n'était pas raisonnablement exigible, vu son âge (soixante ans), de se rendre à pied à la gare, à 5 heures du matin.

8. Au cours de la procédure devant la commission de recours, l'AFC a admis qu'elle aurait dû prendre en compte le loyer de la chambre de Berne ainsi que la déduction pour les frais de repas du contribuable. En conséquence, elle a accordé aux époux C. une déduction complémentaire de CHF 6'386.- pour l'année fiscale 1999, et de CHF 13'283.- pour l'année fiscale 2000.

Pour la taxation 1999, la commission de recours a donc fixé les frais professionnels de la manière suivante : loyer de la chambre dans le canton de Berne : CHF 4'710.-; frais de repas hors du canton : CHF 5'600.- (pour les deux époux); frais de déplacement (abonnement général 2ème classe y.c. bus) : CHF 2'800.-.

Pour la taxation 2000, les déduction étaient ainsi calculées : loyer de la chambre à Berne : CHF 4'855.-; frais de repas hors du canton : CHF 5'600.-; frais de repas pour l'épouse (pendant 6 mois) : CHF 2'800.-, frais de déplacement du mari : CHF 2'800.-, frais de déplacement pour l'épouse pendant 6 mois : CHF 1'836.-.

L'AFC s'est opposée au recours pour le surplus.

9. Par décision du 27 juin 2002, la commission de recours a rejeté le recours de M. C.. Elle a motivé sa décision par le fait que l'article 21 lettre o alinéa 2 LCP ne prévoyait pas la déduction de la totalité des frais de déplacement du contribuable, mais une déduction forfaitaire correspondant au montant de l'abonnement le moins onéreux par un moyen de transport public. La jurisprudence du tribunal administratif avait admis le caractère forfaitaire de cette déduction (ATA R. du 29 mai 1996). Elle a également dit que le contribuable ne pouvait se prévaloir d'un avantage accordé à tort dans des taxations précédentes, en vertu du principe de l'étanchéité des exercices. Cette décision était également conforme à celle prise le 14 décembre 2000

concernant la taxation 1998.

10. Le 5 août 2002, M. C. a interjeté recours au Tribunal administratif contre la décision du 27 juin 2002, s'appliquant aux deux taxations contestées.

Il a pris acte du fait que l'AFC avait à nouveau pris en considération le loyer de la chambre de Berne et les frais de repas en dehors du canton, et a précisé qu'en conséquence, le recours ne concernait que les frais de déplacement.

Reprenant pour l'essentiel les arguments qu'il avait invoqués devant la commission de recours, il a fait grief à l'administration d'avoir abusé de son pouvoir d'appréciation dans les décisions litigieuses, en n'en faisant pas usage dans son cas. Il s'est plaint également d'une violation du principe de la bonne foi, l'AFC ayant modifié la pratique qu'elle avait à son égard depuis 1995 et qui la liait, sans l'en aviser et sans qu'il puisse faire valoir son point de vue. Cela constituait également une violation du droit d'être entendu. Les décisions concernant les années 1999 et 2000 devaient aussi être qualifiées d'arbitraires, dans la mesure où elles avaient été prises suite à des articles de presse critiquant l'AFC. Enfin, il a relevé une inégalité de traitement liée aux possibilités de déductions reconnues aux contribuables vaudois.

Il a conclu, à titre préjudiciel, à obtenir la possibilité de consulter son dossier fiscal 1998, auquel il n'avait pu accéder. Principalement, il a conclu à ce que la déduction de ses frais de déplacement ainsi que ceux de son épouse soit admise en totalité, et la cause retournée à l'AFC pour nouvelle décision en ce sens. Il a demandé à être dispensé des frais de procédure, à être dédommagé des frais de procédure engagés devant l'instance précédente avec intérêts moratoires et à obtenir un dédommagement forfaitaire de CHF 1'500.-.

11. L'AFC s'est opposée au recours. Après avoir constaté que la LCP, et en particulier son article 21 lettre o alinéa 2, restait applicable au cas d'espèce, l'administration a rappelé qu'à maintes reprises, la jurisprudence de la commission de recours et du tribunal administratif avait confirmé le principe d'une déduction forfaitaire des frais de déplacement des contribuables exerçant leur activité professionnelle hors du canton, ce type de déduction prévalant de manière générale en droit

fiscal pour nombre de frais. La décision attaquée appliquait à la lettre ladite disposition légale.

A propos du principe de la bonne foi, l'administration a contesté que les documents présentés par le recourant à l'appui de sa demande (feuilles des déclarations fiscales 1995 et 1996) tiennent lieu d'accord. Ces documents montraient tout au plus qu'il avait bénéficié de taxations erronées.

L'AFC a insisté sur le fait que la taxation 1998 avait fait l'objet d'une réclamation puis d'un recours ayant débouché sur une décision de la commission de recours du 14 décembre 2000, devenue définitive. Dans cette décision, dite commission avait approuvé l'application que l'AFC avait faite des déductions sur le principe des forfaits. Le contribuable ne pouvait ainsi se prévaloir d'un prétendu accord intervenu avec l'AFC, ni des taxations 1995, 1996 et 1997 qui lui avaient été, à tort, plus favorables.

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. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID ; RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques, pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscale genevoise aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, comme l'a relevé le Tribunal administratif selon une jurisprudence constante (ATA AFC c/ M. du 30 septembre 2003; C. du 1er avril 2003; ATA F. du 21 janvier 2003).
3. Le recourant ne saurait se prévaloir que lors des taxations 1995 à 1997, l'AFC a admis la totalité des

frais professionnels dont il avait demandé la déduction, et cela pour deux motifs : premièrement, la taxation 1998 a donné lieu à une procédure de réclamation et de recours qui a abouti à une décision de la commission de recours dans laquelle celle-ci avait fait application des principes que l'AFC applique désormais. Cette décision est devenue définitive, de sorte que le recourant savait à quoi s'en tenir concernant les taxations ultérieures. Deuxièmement, de jurisprudence constante, l'AFC applique le principe de l'étanchéité des exercices, en ce sens qu'un contribuable ne peut opposer à l'autorité fiscale le fait qu'il a bénéficié à tort d'un avantage accordé précédemment. De ce fait, les décisions prises par l'administration les années antérieures ne lui sont pas opposables (ATA B. cause No 85.FC.479, résumé in Sem. jud. 1988 page 299).

4. a. L'établissement du revenu net imposable dépend de l'application de quatre dispositions de la LCP. L'article 16 énumère de manière non exhaustive tous les éléments entrant dans la composition du revenu brut. L'article 21 LCP donne une liste limitative des déductions admises sur les revenus bruts. L'article 21 A LCP dresse un catalogue également exhaustif des exonérations, tandis que l'article 23 LCP contient, lui aussi de manière limitative, les déductions qui ne sont pas admises sur le revenu brut. Le système ainsi adopté par le législateur permet à l'administration de considérer comme étant fiscalement des revenus tous produits de biens ou d'activités énumérés à l'article 16 LCP, ou offrant, moyennant une interprétation raisonnable, une analogie avec les exemples donnés en référence. Tandis que les exceptions ou les déductions sont limitativement déterminées par la loi (ATA du 29 mai 1996 en la cause R., No 1576/1995; du 12 mars 1986 en la cause E.).

b. De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, sont déduits les dépenses nécessaires pour l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a LCP)

Il faut entendre par là, les dépenses qui sont étroitement et logiquement liées par leur nature même à la réalisation du revenu taxé et non pas n'importe quelle dépense plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative. Les dépenses visées à l'article 21 lettre a LCP ne peuvent être des frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable. En effet, dès lors que

l'article 21 LCP énumère exhaustivement les exceptions à l'impôt sur le revenu, il convient d'interpréter restrictivement ce caractère d'exception quant à la nature et à l'étendue des déductions autorisées. Ces mêmes critères sont valables en matière de frais professionnels des salariés (RDAF 1971 p. 319; 1972 p. 39; 1975 p. 348 ss, 420 s; 1982 p. 40; Sem. jud. 1990 p. 540).

Il appartient au contribuable de justifier de ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité (art. 22 LCP) (RDAF 1971 p. 320; 1972 p. 34; 1975 p. 420; 1980 p. 402; 1982 p. 42).

Toutefois, dans certaines professions, les frais se composent de très nombreux éléments; de même, la classification de la dépense consentie comme déductible est malaisée et peut donner lieu à des appréciations subjectives. C'est pourquoi, les déductions forfaitaires sont communément admises, soit dans les règlements, soit dans la pratique des autorisé de taxation. Elles permettent la détermination des frais professionnels effectifs d'une manière généralement proche de la réalité et évitent un travail inutile tant à l'administration qu'au contribuable. Ce dernier, lorsqu'il invoque des dépenses d'un montant correspondant au forfait, n'a pas besoin de les justifier par pièces; elles seront admises en déduction de son revenu brut. En revanche, celui qui entend invoquer des frais professionnels plus élevés renonce à se prévaloir du forfait et doit les justifier dans leur totalité (ATA du 11 décembre 1974 en la cause d.P.; du 19 avril 1978 en la cause L.; du 22 mai 1985 en la cause R.; J.-M. BARILIER, Frais d'acquisition du revenu, 1970, p. 39-43; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 119).

5. Les frais dont la déduction est sollicitée sont des frais de déplacement entre le domicile à Genève du contribuable et son lieu de travail. En effet, M. C. a conservé son domicile à Genève; il ne s'en est pas créé un nouveau. En ce sens, les frais de déplacement sont ceux qui sont visés au titre de déductions autorisées à l'article 21 lettre o alinéa 2 LCP.

L'alinéa 1 énonce des forfaits pour les personnes domiciliées et travaillant dans le même canton.

L'alinéa 2 est ainsi libellé : "Toutefois, pour

les personnes exerçant une activité lucrative dépendante hors du canton, ces frais sont déduits jusqu'à concurrence du montant de l'abonnement le moins onéreux par un moyen de transport public." Il s'agit là d'une nouvelle teneur de la loi entrée en vigueur le 1er janvier 1973. Les travaux préparatoires ne fournissent aucune indication au sujet de ce texte (Mémorial des séances du Grand Conseil, 1972, p. 365). Il faut donc admettre que de tels frais peuvent être déduits d'une manière forfaitaire, référence étant faite à l'abonnement CFF, et cela même si ce moyen de transport n'est pas utilisé par le contribuable pour des raisons pratiques.

La déduction forfaitaire prévaut pour d'autres types de frais, notamment pour les frais médicaux, que le contribuable ait eu à supporter une part supérieure à celle prévue par la loi ou non. Il en est ainsi également pour les déductions des cotisations à une assurance-vie, la déduction forfaitaire est donc un principe général, admis pour les raisons exposées ci-dessus.

6. Admettre, comme le souhaiterait le recourant, la déduction de ses frais effectifs relatifs à ses trajets viendrait à considérer que lesdits frais sont nécessaires à l'acquisition du revenu, soit des frais professionnels, au sens de l'article 21 lettre a LCP, ce qui n'est pas le cas.
7. Le recourant ne saurait tirer argument du fait qu'il doit, selon lui, utiliser son véhicule privé pour se rendre à Zollikofen vu l'heure matinale à laquelle il commence son travail. En effet, outre que les frais de déplacement effectifs liés à l'utilisation d'un véhicule privé sont admis exceptionnellement, notamment lorsqu'il n'existe aucun autre moyen de locomotion, le recourant utilise sa voiture personnelle pour des motifs de pure convenance personnelle. D'autres aménagements sont possibles, tels que l'utilisation d'un deux roues pour se rendre à la gare, par exemple.
8. Le Tribunal relève que l'AFC s'est montrée particulièrement généreuse avec le recourant, puisqu'elle a admis la déduction de trois repas par jour, étant donné les explications du recourant selon lesquelles, notamment, il lui était interdit de cuisiner dans son logement.
9. En tous points mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 5 août 2002 par Monsieur C. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 juin 2002;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.-;

communiqué le présent arrêt à Monsieur C. ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Paychère, Schucani, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

N. Mega