

GE_GERICHTE ATA/358/2023 vom 4. April 2023

GE Cour de justice, 2023-04-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_358_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/358/2023 du 4 avril 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/358/2023 del 4 aprile 2023

Regeste

Résumé: Recours de l'administration fédérale des contributions et de l'administration fiscale cantonale contre un jugement du TAPI admettant la déductibilité des frais d'agent sportif des revenus d'un joueur de hockey professionnel. In casu, le recours à un tel agent relève de la convenance personnelle, rien au dossier ne permettant de retenir que l'intimé se trouvait dans une situation nécessitant de changer de club et aucune preuve n'étant apportée quant au détail des frais d'agent facturés. Le lien de causalité entre ces derniers et la conclusion du nouveau contrat de travail n'a pas été démontré. Il est également confirmé que le cumul des déductions forfaitaire et effective n'est pas admis, contrairement à ce qu'a retenu le TAPI. Recours admis.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 et art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

À titre liminaire, la recourante a sollicité la suspension de la présente procédure jusqu'à droit jugé dans la cause A/1867/2021. Celle-ci ayant désormais été tranchée, ladite demande est devenue sans objet. 3)

Sur le fond, la recourante fait valoir que l'octroi au contribuable de la déduction en cause viole les règles applicables en matière de fardeau de la preuve, ainsi que les art. 29 let. c LIPP et 26 al. 1 let. c LIFD, les frais d'agent relevant de la convenance personnelle.

a. La Confédération perçoit un impôt sur le revenu des personnes physiques (art. 1 let. a LIFD). 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).

- 7/13 - A/533/2021

Selon l'art. 26 al. 1 LIFD, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont : les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail jusqu'à concurrence de CHF 3'000.- (let. a) ; les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes (let. b) ; les autres frais indispensables à l'exercice de la profession ; l'art. 33 al. 1 let. j est réservé (let. c).

À teneur de l'art. 1 al. 1 de l'ordonnance du département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (ordonnance sur les frais professionnels - OFP - RS 642.118.1), au titre des dépenses professionnelles des personnes exerçant une activité lucrative dépendante, le contribuable peut déduire les dépenses

nécessaires à l'acquisition du revenu et ayant un rapport de causalité direct avec lui.

L'art. 3 OFP prévoit que le département fédéral des finances fixe notamment les déductions forfaitaires prévues à l'art. 7 al. 1 OFP. Selon cette dernière disposition, sont réputés autres frais professionnels pouvant faire notamment l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3 OFP, les dépenses indispensables à l'exercice de la profession, soit l'outillage professionnel (y compris le matériel informatique et les logiciels), les ouvrages professionnels, l'utilisation d'une chambre de travail privée, les vêtements professionnels, l'usure exceptionnelle des chaussures et des vêtements ainsi que l'exécution de travaux pénibles. La justification de frais plus élevés (art. 4 OFP) est réservée. Si, au lieu de la déduction forfaitaire mentionnée notamment à l'art. 7 al. 1 OFP, le contribuable fait valoir des frais plus élevés, il doit justifier la totalité des dépenses effectives ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel.

L'appendice de l'OFP fixe la déduction forfaitaire prévue à ses art. 3 et 7. Pour les autres frais professionnels, la déduction forfaitaire est de 3 % du salaire net. Cette déduction est comprise entre un minimum de CHF 2'000.- et un maximum de CHF 4'000.- par an.

b. Le canton perçoit également un impôt sur le revenu (art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

L'art. 28 LIPP est le pendant, au niveau cantonal, de l'art. 25 LIFD. Il se réfère aux déductions générales et aux frais mentionnés aux 29 à 37 LIPP.

Selon l'art. 29 al. 1 let. c LIPP, sont déduits du revenu les autres frais indispensables à l'exercice de la profession. La totalité des frais professionnels mentionnés notamment à l'al. 1 let. c est fixée forfaitairement à 3 % du revenu de chaque contribuable, correspondant au revenu brut après les déductions prévues à l'art. 31 let. a et b LIPP (avant déduction des rachats), à concurrence d'un montant minimum de CHF 600.- et d'un montant maximum de CHF 1'700.-. La justification de frais effectifs plus élevés demeure réservée.

- 8/13 - A/533/2021

Les articles précités étant d'une teneur similaire, les considérations développées ci-dessous valent tant pour l'IFD que pour l'ICC.

c. L'art. 25 LIFD envisage les déductions dites organiques (frais d'acquisition du revenu) et les déductions générales (Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2017, n. 6 ad art. 25 LIFD). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut éviter et qui sont essentiellement dus ou causés par la réalisation du revenu (ATF 142 II 293 in RDAF 2017 II p. 417 ; 124 II 29 consid. 3a). En d'autres termes, il faut que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable qu'il y renonce (ATF 124 II 29 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.2). Il y a lieu de vérifier dans le cadre d'un examen d'ensemble des circonstances concrètes l'existence d'un lien suffisamment étroit entre la dépense dont la déduction est demandée et le revenu imposable (ATF 142 II 293 consid. 3.2 ; ATA/1255/2019 du 13 août 2019 consid. 5).

Les frais d'entretien du contribuable ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu. Tel est aussi le cas des dépenses privées résultant de la situation professionnelle du contribuable (dépenses privées dites de représentation). Au même titre, les dépenses qui ne

servent pas à l'obtention d'un revenu précis, mais à atteindre ou à conserver sa capacité de gain, ne sont pas déductibles. Il s'agit notamment des frais pour garder ou améliorer sa capacité de travail, respectivement se maintenir en bonne santé, ainsi que la garde des enfants pendant ce temps de travail. En définitive, les coûts d'investissement, c'est-à-dire les dépenses pour mettre en place, développer ou améliorer une source de revenus, ne constituent pas des frais d'acquisition du revenu ; il s'agit notamment des dépenses engagées pour acquérir dans le futur une meilleure situation professionnelle ou pour pouvoir exercer une autre profession. Par contre, les dépenses engagées pour maintenir ou assurer la source de revenu existante sont déductibles (ATF 142 II 293 consid. 3.4 ; 124 II 29 consid. 3d).

Les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu sont celles faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu, même s'il est généralement admis que le critère de nécessité soit interprété assez largement (ATF 142 II 293 consid. 3.2 ; RDAF 1994 p. 85 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 194). Les frais engagés par un salarié pour chercher un nouveau poste de travail ne peuvent pas, selon la jurisprudence, être qualifiés de frais d'acquisition du revenu, mais comme des frais d'entretien. Il en irait différemment, vu sous l'angle du lien de causalité nécessaire, dans le cas d'une personne au bénéfice des prestations de l'assurance chômage qui engagerait des dépenses pour chercher un poste de travail, car le revenu de remplacement acquis n'a pas de lien de causalité avec les recherches d'emploi (ATF 142 II 293

- 9/13 - A/533/2021 consid. 3.5). Il convient de relever que si les dépenses engagées n'ont pas de lien avec une activité lucrative déterminée, mais qu'elles sont la condition pour qu'une activité puisse à tout le moins être exercée, ces dépenses ne constituent pas des frais professionnels (ATF 142 II 293 consid. 4.1). Les frais de propagande électorale – dont il est question dans cet ATF – ne constituent pas plus des frais d'acquisition du revenu que les frais engagés par une personne active pour trouver un nouvel emploi ; ils constituent des frais de subsistance (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2ème éd., 2019, n. 63 ad. art. 26 LIFD et les références citées).

Selon la doctrine, les frais professionnels doivent, en principe, être rattachés à la période fiscale pendant laquelle le revenu, auquel ils sont liés, est acquis (principe de la périodicité ; Jean-Blaise ECKERT, in Yves NOËL/Laurence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la LIFD, n. 16 ad art. 26 LIFD et les références citées).

d. Dans son arrêt ATA/214/2022 précité (consid. 5), auquel se réfère la recourante, la chambre de céans a relevé que des considérations d'ordre général basées sur la doctrine extraite d'ouvrages portant sur le droit du sport et non sur la fiscalité, ne suffisaient pas, les circonstances du cas concret devant être examinées. Il fallait ainsi prendre en compte le parcours professionnel du contribuable. Dans ce cas, il exerçait déjà son activité au sein du même club durant la saison 2018-2019 et son salaire avait augmenté de 17,5 % en 2020, année fiscale litigieuse. Ainsi, le contribuable avait prolongé son contrat au sein d'un club qu'il connaissait déjà, de sorte qu'il devait y disposer de contacts suffisants pour lui permettre de discuter seul la prolongation de son contrat. Les frais d'agent pour l'année 2020 devaient donc être qualifiés de coûts d'investissement.

e. Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés ; cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office

l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier. Elle ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits ; il incombe à celles-ci d'étayer leurs propres thèses, de renseigner le juge sur les faits de la cause et de lui indiquer les moyens de preuves disponibles, spécialement lorsqu'il s'agit d'élucider des faits qu'elles sont le mieux à même de connaître (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_649/2020 du 10 novembre 2020 consid. 6.4).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les

- 10/13 - A/533/2021 conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 146 II 6 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5 ; ATA/1239/2021 du

E. 16

novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c).

f. En l'espèce, le contribuable ne contredit pas le fait qu'il était au bénéfice d'un contrat de travail auprès du club des B_____ Sport AG au début de l'année 2019, lorsqu'il a décidé d'en changer pour le club du C_____ SA à partir du 1er août 2019. Au contraire, il a expliqué que les raisons ayant motivé ce changement résidaient dans ses perspectives de carrière. Selon lui, des modifications organisationnelles au sein du premier club, ayant pour conséquence future qu'il ne jouerait plus, impliquaient qu'il était préférable qu'il résiliât son contrat.

Bien que, en produisant des extraits de ses contrats de travail auprès des deux clubs précités, le contribuable apporte la preuve que son revenu a effectivement diminué et non pas augmenté, il ne démontre toutefois pas que ses perspectives de carrière chez les B_____ Sport AG auraient été préteritées. Ce choix apparaît d'autant plus discutable que le contribuable lui-même reconnaît être un joueur de hockey particulièrement reconnu à son poste. Il n'est ainsi pas établi que l'intéressé se trouvait dans une situation nécessitant un tel changement.

Cette perspective est confortée par le fait que, y compris dans le cadre de la présente procédure de recours, le contribuable ne fournit aucune copie du contrat d'agent le liant à la société canadienne en question. Il ne fournit que la facture du 10 octobre 2019 d'ores et déjà remise avec sa déclaration fiscale 2019. Cependant, rien n'atteste ou ne décrit les prestations fournies par ladite société en lien avec son activité professionnelle.

En outre, si un lien pouvait éventuellement être trouvé entre les frais d'agent facturés en 2019 et le changement de club effectué cette même année, tel n'est pas le cas de ceux mentionnés pour l'année 2020. En effet, tandis que le contribuable restait alors au bénéfice d'un contrat avec le second club, des frais d'agent lui ont été facturés, à tout le moins pour l'année 2020.

Vu les bases légales et la jurisprudence susrappelés, il lui appartenait néanmoins d'apporter, en tant que diminution de sa charge fiscale, la preuve d'un lien de causalité entre les frais d'agent facturés le 10 octobre 2019 et la conclusion de son nouveau contrat de travail à partir du 1er août 2019. Il résulte toutefois de ce qui précède que tel n'a pas été le cas. Tel

que l'a relevé le TAPI, il n'est pas contestable que l'activité d'hockeyeur professionnel réponde à certains critères spécifiques liés aux exigences de ce sport, exercé à ce niveau. Cela étant, c'est à bon droit que la recourante a considéré que les frais allégués ne pouvaient être retenus comme déductions in casu.

- 11/13 - A/533/2021

Ce grief sera ainsi admis. 4)

Dans un second grief, la recourante relève une violation de l'interdiction du cumul d'une déduction forfaitaire et d'une déduction pour frais effectifs en matière d'IFD.

a. Selon l'art. 26 al. 2 LIFD, les frais professionnels mentionnés à l'art. 26 al. 1 let. b et c LIFD, sont estimés forfaitairement ; dans les cas visés à l'art. 26 al. 1 let. c LIFD, le contribuable peut justifier des frais plus élevés.

b. Le principe de la praticabilité de l'impôt permet au législateur, dans une certaine mesure, de simplifier les situations imposables et de renoncer à des réglementations de détail afin d'édicter des normes fiscales d'application efficace et facilitée, à l'instar de l'art. 26 al. 2 LIFD, qui prévoit la fixation forfaitaire des frais de transport déductibles entre le domicile et le lieu de travail et des autres frais professionnels. L'effet de simplification voulu par le législateur serait supprimé et par conséquent l'art. 26 al. 2 LIFD relatif à la déduction forfaitaire des frais de transport et des autres frais serait violé si, d'une manière générale, le contribuable pouvait déduire tout à la fois des frais forfaitaires et des frais effectifs pour une même dépense d'acquisition de son revenu imposable. En règle générale, le contribuable a le choix soit d'utiliser les déductions forfaitaires, soit, s'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés, de présenter les pièces justificatives, ce qui implique l'établissement détaillé de l'ensemble des coûts fixes et variables. Ceci explique qu'il n'est pas admissible de combiner frais forfaitaires et frais effectifs pour calculer le même poste de dépenses. Les forfaits constituent du reste des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système. Ainsi, le contribuable qui s'estime défavorisé doit prouver les frais qui allègent son imposition et supporter les conséquences de l'absence de justificatif (arrêts du Tribunal fédéral 2C_21/2012 du 5 juillet 2013 consid. 7 et 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4)

La doctrine précise également à cet égard que l'art. 26 al. 2 LIFD ne prévoyant une dérogation aux forfaits fixés qu'en faveur du contribuable, les autorités de taxation ne peuvent en principe pas s'en écarter en sa défaveur, quand bien même les frais effectifs seraient manifestement moins élevés du fait notamment de déplacements supérieurs à la moyenne, étant entendu que la part des frais fixes incluse dans les frais kilométriques a tendance à diminuer à mesure que les déplacements augmentent. À défaut, la fixation de déductions forfaitaires ne saurait en effet atteindre son but de simplification des opérations de déclaration et de taxation (Jean-Blaise ECKERT, op. cit., n. 24 ad art. 26 LIFD et les références citées).

c. En l'occurrence, il convient d'admettre, avec la recourante, que le TAPI n'a pas mentionné ni a fortiori pris en considération le montant de CHF 3'961.- admis

- 12/13 - A/533/2021 au titre de frais professionnels pour l'IFD dans les bordereaux de taxation du

E. 18

novembre 2020.

À cet égard, la recourante relève à juste titre que le cumul de déduction forfaitaire et effective en matière d'IFD n'est pas admis. Ainsi, une déduction de frais effectifs de CHF 3'575.- ne saurait être admise en sus d'une déduction forfaitaire de CHF 3'961.-.

Le recours doit ainsi également être admis pour ce motif.

Par conséquent, le jugement querellé sera annulé et les décisions sur réclamation du 21 janvier 2021 de l'AFC-GE seront rétablies. En IFD, la déduction forfaitaire de CHF 3'961.-, admise par l'AFC-GE lors de la taxation, n'est pas remise en cause. Celle des frais d'agent est exclue. 5)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'intimé, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.