

GE_GERICHTE ATA/604/2023 vom 6. Juni 2023

GE Cour de justice, 2023-06-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_604_2023

FR: GE_GERICHTE ATA/604/2023 du 6 juin 2023

IT: GE_GERICHTE ATA/604/2023 del 6 giugno 2023

Regeste

Résumé: Recours contre la taxation 2015 par rapport aux déductions pour charge de famille et à la déduction des frais professionnels effectifs. Conditions. Le recourant, qui supporte le fardeau de la preuve s'agissant d'un élément allégeant sa taxation, n'a pas démontré la réalisation des conditions de la déduction pour proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins. Déduction d'autres frais professionnels effectifs. Impossibilité de déduire une présomption de l'art. 327a CO en l'espèce, car le droit suisse n'est pas applicable. Les autres frais professionnels effectifs n'ont pas été remboursés par l'employeur et n'étaient pas soumis à remboursement. Admission partielle du recours et renvoi du dossier au TAPI pour examen poste par poste des autres frais professionnels effectifs allégués.

Erwägungen

E. 1

Le recours a été interjeté en temps utile devant la juridiction compétente (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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Il convient d'examiner la recevabilité du recours quant à sa forme.

E. 2.1

Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). En outre, il doit contenir l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve. Les pièces dont dispose le recourant doivent être jointes. À défaut, un bref délai pour satisfaire à ces exigences est fixé au recourant, sous peine d'irrecevabilité (al. 2). Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, il convient de ne pas se montrer trop strict sur la manière dont sont formulées les conclusions du recourant. Le fait que ces dernières ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est pas en soi un motif d'irrecevabilité, pourvu que le tribunal et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Une requête en annulation d'une décision doit par exemple être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a de manière suffisante manifesté son désaccord avec la décision, ainsi que sa volonté qu'elle ne développe pas d'effets juridiques (ATA/447/2021 du 27 avril 2021 consid. 2b et l'arrêt cité ; Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. 2, 3e éd., 2011, p. 807 n. 5.8.1.4). L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer le défaut de conclusions (art. 65 al. 4 LPA ; ATA/854/2021 du 24

août 2021 consid. 2c).

- 9/21 - A/2724/2021

E. 2.2

En l'espèce, le recourant a indiqué dans son acte du 26 mai 2022 contester le jugement attaqué sur deux points, soit les frais professionnels et les charges de famille et a ensuite expliqué que ses conclusions seraient similaires à celles formulées devant le TAPI. Ces éléments, fournis dans le délai de recours, suffisent à comprendre les conclusions du recourant en annulation de sa taxation pour cause de prescription, subsidiairement à la modification de sa taxation pour prise en compte des frais professionnels et des charges de famille dont la déduction a été refusée, ainsi qu'en annulation des intérêts moratoires et compensatoires facturés. Ces éléments ont ensuite été confirmés lorsque le recourant a complété son recours dans le délai imparti. Le recours est par conséquent recevable.

E. 3.1

La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

E. 3.2

le remboursement de certains frais par la société, soit les frais de voyages et les autres « out-of-pocket expenses » générées par l'activité de directeur. Au regard de cette formulation, cette disposition semble plutôt concerner des frais spécifiques générés par l'activité du recourant, tels des débours, comme l'argumente le recourant, et cela n'apparaît pas avoir trait aux frais allégués par le recourant et listés dans l'annexe à la déclaration fiscale du couple, contrairement à ce qu'a retenu l'instance précédente. Les pièces versées à la procédure devant la chambre administrative confirment ce qui précède et démontrent que la société n'a pas remboursé au recourant les montants dont il sollicite la déduction à titre d'autres frais professionnels effectifs. En effet, dans son attestation du 20 septembre 2022 produite par le recourant à l'appui de sa réplique, la société explique, au point 6, que la rémunération annuelle a été fixée d'un commun accord pour inclure une indemnité raisonnable pour couvrir les coûts d'un bureau, de l'équipement et des autres installations utilisées pour l'activité pour elle, mais pas exclusivement. Elle confirme par ailleurs, au point 8, l'interprétation de l'art. 2.3 telle qu'exposée ci-dessus. Ces deux éléments confirment dès lors que la société n'avait pas d'obligation de prendre en charge, en plus de sa rémunération, les montants dont le recourant sollicite la déduction. Par ailleurs, à cette attestation s'ajoutent les relevés du compte sur lequel la société a versé la rémunération du recourant en 2015, produits par ce dernier lorsqu'il a complété son recours. Y figurent seuls les versements de la rémunération, à l'exclusion de tout remboursement de frais. Ces éléments permettent d'établir que les autres frais professionnels effectifs dont le recourant demande la déduction n'ont pas été remboursés par la société, et n'étaient pas soumis à un tel remboursement. Au vu de ce qui précède, il n'est pas possible de refuser au recourant la déduction des autres frais professionnels effectifs allégués sur la base de l'existence d'une obligation de remboursement de la société, comme l'ont fait l'autorité intimée et l'instance précédente, une telle obligation étant contredite par le dossier. Les frais allégués doivent par conséquent être examinés chacun séparément pour déterminer s'ils peuvent être admis aux regard des conditions légales et jurisprudentielles des art. 26 LIFD et 29 LIPP et des pièces produites, notamment le 1er juillet 2018.

- 19/21 - A/2724/2021 L'instance précédente n'ayant pas procédé à un tel examen et eu égard au double degré de juridiction, le dossier lui sera renvoyé pour analyse de cette question et nouveau jugement.

E. 3.3

En l'espèce, le recourant a développé pour la première fois devant la chambre administrative une argumentation contestant la qualification de son activité professionnelle comme dépendante. En effet, tant sa réclamation que son recours devant le TAPI contestaient uniquement le refus de déduction des autres frais professionnels effectifs allégués, sans remettre en cause la qualification de revenu de l'activité dépendante retenue par l'autorité intimée, ceci au demeurant conformément à la déclaration fiscale du recourant. Sur ce point, le litige porte dès lors uniquement sur ledit refus, à l'exclusion de la qualification de l'activité du recourant comme dépendante.

- 10/21 - A/2724/2021 En définitive, le recours porte donc sur la conformité au droit du refus de déduction des autres frais professionnels effectifs du revenu de l'activité dépendante du recourant, du refus des déductions pour charges de famille pour les deux fils du recourant ainsi que des intérêts moratoires et compensatoires fixés.

E. 4

Le recourant soulève la prescription du droit de taxer.

E. 4.1

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale, sous réserve des art. 152 et 184 LIFD, respectivement 61 et 77 LPFisc (non pertinents en l'espèce ; art. 120 al. 1 LIFD ; art. 47 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 ; art. 22 al. 1 LPFisc). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a), aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b), aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c ; art. 120 al. 2 LIFD ; art. 22 al. 2 LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (let. a), lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b), lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c), lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d ; art. 120 al. 3 LIFD ; art. 22 al. 3 LPFisc). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD ; art. 47 al. 1 LHID ; art. 22 al. 4 LPFisc).

E. 4.2

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de même que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 4.1). Le Tribunal fédéral a notamment mentionné comme acte interruptif de la prescription l'annonce ou l'accomplissement d'un contrôle des livres (ATF 126 II 1 consid.

2c ; arrêt 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1).

E. 4.3

En l'espèce, l'autorité intimée a émis les bordereaux ICC et IFD 2015 initiaux le 3 août 2017, soit avant l'échéance du délai de prescription relatif de cinq ans. Au demeurant, elle avait avant cela formulé deux demandes d'informations, qui avaient eu pour effet d'interrompre la prescription. La prescription a ensuite été suspendue tant par la procédure de réclamation, qui a débouché sur les bordereaux du 13 juillet 2021, que par la procédure de recours.

- 11/21 - A/2724/2021 Le délai de prescription relatif de cinq ans n'est partant pas atteint, pas plus que le délai absolu de quinze ans, ce que le TAPI a à juste titre constaté. Le grief sera écarté.

E. 5

al. 2 let. c du règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 28 novembre 2012 (RCEPF - D 3 08.05) dans sa version applicable à l'année fiscale 2015, constituent des charges de famille les ascendants et descendants (dans les autres cas que ceux visés à l'art. 38 al. 2 let. a et b LIPP, non pertinents en l'espèce), frères, sœurs, oncles, tantes, neveux et nièces, incapables de subvenir entièrement à leurs besoins, qui n'ont pas une fortune supérieure à CHF 88'180.- ni un revenu annuel supérieur à CHF 15'452.- (charge entière) ou à CHF 23'179.- (demi-charge), pour celui de leur proche qui pourvoit à leur entretien. En 2015, la déduction pour une charge entière se montait à CHF 10'078.- et pour une demi-charge à CHF 5'039.- (art. 39 al. 1 LIPP et 5 al. 1 let. a et b RCEPF). Les déductions sociales sont fixées en fonction de la situation du contribuable à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 35 al. 2 LIFD et 65 al. 1 LIPP).

- 12/21 - A/2724/2021

E. 5.1

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 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). L'art. 35 al. 1 let. b LIFD prévoit que sont déduits du revenu CHF 6'500.- (depuis le 1er janvier 2023, CHF 6'600.-) pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction. Cette disposition permet de tenir compte de la diminution de la capacité contributive du contribuable, qui par obligation juridique ou par devoir moral, entretient un proche (arrêt du Tribunal fédéral 2C_421/2010 du 2 novembre 2011 consid. 2.1 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 6a ; ATA/482/2018 du 15 mai 2018). En droit genevois, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 LIPP). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 28 LIPP). Sont ensuite déduites du revenu net annuel, au titre des déductions sociales, notamment celles pour charges de famille. Selon les art. 39 al. 2 let. c LIPP et

E. 5.2

La notion de « proches incapables de subvenir entièrement à leurs besoins » doit être interprétée de manière stricte : le proche à charge doit faire partie des membres de la famille énoncés à l'art. 39 al. 2 let. c LIPP et il ne doit pas être capable, en raison de son âge ou d'une déficience qui lui est propre, de gagner sa vie, d'occuper un emploi rémunéré ou d'avoir une activité produisant un gain supérieur aux minima légaux. Cette interprétation respecte l'exigence de stabilité voulue par le législateur : elle limite les déductions accordées aux contribuables à des situations bien précises en ne prenant en compte que les particularités propres aux personnes en situation de besoin. Ce faisant, elle évite la survenance de situations arbitraires et choquantes du fait des subtilités de la loi fiscale. Ainsi, un obstacle administratif ayant pour effet d'empêcher une personne de trouver un emploi ne permettrait pas de considérer cette personne comme un proche nécessiteux. En revanche, le besoin d'acquérir une formation restreignant les possibilités de réaliser un gain pour un proche mineur ne devrait pas faire obstacle à l'admission d'une charge ou d'une demi-charge pour le contribuable pourvoyant à l'entretien de celui-ci si ce fait était établi (ATA/844/2020 précité consid. 6c et les références citées). Il incombe au contribuable d'établir la situation d'indigence de la personne soutenue et d'apporter la preuve des sommes versées pour son entretien pendant la période fiscale concernée (arrêt du Tribunal fédéral 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2). Le soutien peut être apporté en espèces ou en nature. Les prestations en nature peuvent consister en particulier à fournir l'hébergement et la nourriture. Ne représentent pas des aides – à défaut de gratuité – les prestations d'entretien (gîte et couvert) accordées à des personnes qui vivent dans le foyer du contribuable et fournissent une contreprestation, en particulier tiennent son ménage (Christine JAKUES in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la LIFD, 2e éd., 2017, n. 41 à 43 ad art. 35). L'incapacité (financière) de subvenir seul à ses besoins est une condition impérative de la déduction. Une personne est dans le besoin lorsque, pour des motifs objectifs, elle n'est durablement pas en mesure de subvenir seule à son entretien et dépend dès lors de l'aide de tiers. En revanche, la personne soutenue qui renonce, librement et sans motif impératif, à l'obtention d'un revenu suffisant n'est pas dans le besoin. Il existe une incapacité totale ou partielle d'exercer une activité lucrative lorsque, indépendamment de sa volonté, il est impossible à une personne, ou il ne lui est possible que de manière limitée, d'exercer une activité lucrative, et qu'une situation d'indigence en résulte ou, autrement dit lorsque, eu égard à sa santé physique ou psychique ou à d'autres motifs, elle n'est objectivement pas, plus ou plus entièrement à même de travailler et de subvenir seule à ses besoins. Pour évaluer ses revenus, il faut prendre en considération, outre le produit de son activité lucrative, toutes les autres sources de revenu dont elle dispose, y compris les revenus exonérés, tels que les prestations complémentaires AVS/AI. L'incapacité de subvenir seul à ses besoins s'évalue

- 13/21 - A/2724/2021 selon des critères objectifs et non d'après les besoins subjectifs du bénéficiaire des prestations. Le seuil au-dessous duquel l'indigence existe doit donc être concrétisé. S'agissant d'une déduction sociale qui tient compte schématiquement de la situation familiale et des charges du contribuable, il se justifie de définir l'incapacité de subvenir seul à ses besoins au moyen de critères aisément vérifiables. Si la Confédération n'a pas édicté de directives en la matière, la pratique cantonale fixe généralement des limites de revenu et de fortune au-dessous desquelles une incapacité financière de subvenir seul à ses besoins peut être considérée comme établie (Christine JAKUES, op. cit., n. 38 à 40). Selon la jurisprudence de la chambre administrative, le montant de la déduction d'une charge/demi-charge de famille relative à l'ICC est effectif et non forfaitaire (ATA/844/2020

précité consid. 6e ; ATA/854/2018 du 21 août 2018 consid. 8 ; ATA/808/2018 du 7 août 2018 consid. 8).

E. 5.3

La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA), sans être limité par les allégués et les offres de preuves des parties. Dans la mesure où l'on peut raisonnablement exiger de l'autorité qu'elle les recueille, elle réunit ainsi les renseignements et procède aux enquêtes nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties et recourt s'il y a lieu à d'autres moyens de preuve (art. 20 LPA). Mais ce principe n'est pas absolu, sa portée est restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (ATF 128 II 139 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_454/2017 du 16 mai 2018 consid. 4.1 ; 2C_524/2017 du 26 janvier 2018 consid. 4.2 ; ATA/880/2021 du 31 août 2021 consid. 3a et les références citées). 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 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 16 novembre 2021 consid. 5a ; ATA/1223/2020 du 1er décembre 2020 consid. 3c). En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit

- 14/21 - A/2724/2021 s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., p. 513 n. 11). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/1428/2019 du 24 septembre 2019 consid. 6b ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

E. 5.4

En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants, et le contribuable ne saurait choisir au cours de quelle année fiscale il fait valoir les déductions autorisées. Les déductions doivent être demandées dans la déclaration d'impôts de l'année au cours de laquelle les faits justifiant l'octroi des déductions se sont produits (ATA/441/2022 du 26 avril 2022 consid. 3c ; ATA/1637/2019 du 5 novembre 2019 consid. 8a) ; plus généralement, les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références citées ; Message

concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral du 25 mai 1983 in FF 1983 III p. 177).

E. 5.5

En l'espèce, le recourant a produit, devant la chambre administrative, ses relevés bancaires pour l'année 2015, des extractions de fichiers de paiements effectués en 2015, le contrat de bail pour un appartement et une place de parc pour son fils G_____ ainsi que deux courriers de l'autorité intimée indiquant que celui-ci n'était taxable ni pour l'ICC ni pour l'IFD 2015. Ces nouveaux éléments ne permettent cependant pas d'établir l'incapacité de l'un ou l'autre fils du recourant à subvenir seul à ses besoins. Les affirmations de ce dernier sur les déficiences d'ordre psychique et l'indigence de ses deux fils bien avant 2015, qui auraient été connues bien au-delà du cercle familial et ne seraient plus à démontrer, tout comme celles qu'ils se seraient retrouvés dès 2016 à la charge de l'assistance publique constituent de simples allégations, non prouvées, qui ne suffisent à démontrer la réalisation des conditions des art. 35 al. 1 let. b LIFD et 39 al. 2 let. c LIPP durant l'année fiscale 2015. Le recourant a d'ailleurs lui-même reconnu ne pas être en mesure de produire des pièces probantes lorsqu'il a complété son recours, pour diverses raisons telles que le secret médical et de fonction, les relations tendues voire inexistantes avec l'un de ses fils et le défaut de conservation par ceux-ci des documents importants. Le recourant supporte cependant le fardeau de la preuve, s'agissant d'un élément diminuant la taxation de son couple, et donc l'échec de la preuve, indépendamment des raisons dudit échec.

- 15/21 - A/2724/2021 Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le TAPI a confirmé le refus de l'autorité intimée de tenir compte des déductions sociales sollicitées par le recourant pour l'entretien de ses deux fils de plus de 25 ans. Le grief sera écarté.

E. 6

Le recourant conteste le refus de déduction des autres frais professionnels effectifs déclarés dans la déclaration fiscale et détaillés dans la liste annexée à celle-ci.

E. 6.1

Selon l'art. 26 al. 1 LIFD, dans sa teneur lors de l'année fiscale 2015, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont : les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail (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 (let. c) ; les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée (let. d). Les frais professionnels mentionnés à l'al. 1 let. a à c, sont estimés forfaitairement ; dans les cas de l'al. 1 let. a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD, dans sa teneur lors de l'année fiscale 2015). 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 (art. 4 OFP). 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.

E. 6.2

Aux termes de l'art. 9 al. 1 LHID, les dépenses « nécessaires à l'acquisition du revenu » sont défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Selon la

- 16/21 - A/2724/2021 jurisprudence, cette notion est définie clairement par la LHID en dépit de son caractère général et s'impose aux cantons (ATF 133 II 287 consid. 2.2 ; 128 II 66 consid. 4b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_989/2012 du 21 mars 2013 consid. 2.4). Conformément à l'art. 29 let. a LIPP, dans sa teneur durant l'année fiscale 2015, intitulé « déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative dépendante », sont déduits du revenu « les frais professionnels », qui sont fixés forfaitairement. La justification de frais effectifs plus élevés demeure cependant réservée. D'après la jurisprudence, les règles d'établissement du revenu net font l'objet d'une harmonisation verticale, de sorte que les cantons ne disposent pas de marge de manœuvre sur la question des frais d'acquisition du revenu, même si le législateur cantonal dispose d'une grande marge d'appréciation dans l'aménagement et l'estimation des forfaits (arrêt du Tribunal fédéral 2C_22/2013 du 5 juillet 2013 et les références citées). Il convient donc de s'inspirer du droit fédéral dans l'application de l'art. 29 LIPP (ATA/652/2014 du 19 août 2014 consid. 2a).

E. 6.3

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, ou 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).

- 17/21 - A/2724/2021 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 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, 2e éd., 2019, n. 63 ad. art. 26 LIFD et les références citées).

E. 6.4

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, op. cit., n. 16 ad art. 26 et les références citées).

E. 6.5

Les parties peuvent soumettre le contrat de travail au droit de l'État dans lequel le travailleur a sa résidence habituelle ou dans lequel l'employeur a son établissement, son domicile ou sa résidence habituelle (art. 121 al. 3 de la loi fédérale sur le droit international privé du 18 décembre 1987 - LDIP - RS 291).

E. 6.6

En l'espèce, le TAPI a retenu que le recourant avait droit au remboursement des frais allégués de la part de son employeuse, en application de l'art. 327a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), applicable en vertu de l'art. 121 al. 1 LDIP, et qu'il n'avait pas réussi à renverser la présomption en ce sens, faute d'avoir démontré qu'D_____ n'avait pas pris ces frais à sa charge, vu l'art. 2.3 du contrat et la production uniquement d'extraits de son compte bancaire. Toutefois, le contrat entre le recourant et D_____ prévoit à son art. 7.4 que le droit de Nouvelle-Écosse et du Canada est applicable et, à supposer que le ledit contrat puisse être qualifié de contrat de travail au sens de la LDIP, l'art. 121 al. 3 LDIP permet de choisir comme droit applicable celui du domicile de l'employeur, soit en l'occurrence celui du siège de l'employeuse. Il n'est dès lors pas possible de

- 18/21 - A/2724/2021 tirer une présomption de l'art. 327a CO dans le cas d'espèce, contrairement à ce qu'a retenu l'instance précédente. Il convient donc d'examiner concrètement si le recourant a effectivement supporté des dépenses nécessaires à l'acquisition de son revenu, ce qui suppose que lesdites dépenses n'aient pas été remboursées par la société en plus du salaire versé. Or, le recourant a produit le contrat avec D_____, qui prévoit en effet à son art.

E. 7

Les intérêts moratoires et compensatoires négatifs dépendant du montant de l'ICC et de l'IFD et donc de l'issue de la nouvelle procédure devant le TAPI, le jugement de ce dernier sera également annulé sur ce point et il lui reviendra de se prononcer à nouveau sur ce grief, en fonction de l'issue donnée au grief précédent.

E. 8

Dans ces circonstances, le recours est partiellement admis. Le jugement du TAPI sera confirmé en tant qu'il confirme l'absence de prescription du droit de taxer et le refus de déduction des charges de famille pour les deux fils du recourant dans le cadre de la taxation ICC et IFD 2015. Il sera annulé en tant qu'il confirme le refus de déduction des autres frais professionnels effectifs pour la fixation de l'ICC et de l'IFD 2015 ainsi les intérêts moratoires et compensatoires négatifs. Le dossier sera renvoyé à l'instance précédente pour examen de chaque poste d'autres frais professionnels effectifs allégué et nouveau jugement, après, le cas échéant, nouvel examen du grief relatif aux intérêts moratoires et compensatoires négatifs.

E. 9

Vu l'issue du litige, un émolument, réduit, de CHF 1'000.-, sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée, ce dernier n'y ayant pas conclu et ne prétendant pas avoir exposé de frais pour la défense de ses intérêts (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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