

GE_GERICHTE A/1986/2011 vom 29. April 2014

GE Cour de justice, 2014-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1986_2011

FR: GE_GERICHTE A/1986/2011 du 29 avril 2014

IT: GE_GERICHTE A/1986/2011 del 29 aprile 2014

Regeste

; DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ; DÉCISION DE TAXATION ; CALCUL DE L'IMPOT ; DÉDUCTION(SENS GÉNÉRAL) ; ACTIVITÉ LUCRATIVE DÉPENDANTE ; ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE ; DÉPENSE NÉCESSAIRE | Déductibilité admise d'une perte subie dans la comptabilité de l'activité indépendante (étude d'avocat), liée à des frais exposés en relation avec l'exercice de l'activité dépendante (expert de la commission de la concurrence). Bien que l'activité d'expert au sein de la COMCO soit formellement "salariée", l'absence de toute relation hiérarchique et géographique avec l'employeur, et l'absence de mise à disposition d'un secrétariat, rend les dépenses nécessaires et la déduction des frais correspondants justifiée. | LIFD.25 ; LIFD.26 ; LIFD.27 ; LIPP-V.1 ; LIPP-V.3

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause Madame et Monsieur A_____ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 mars 2013 (JTAPI/332/2013) EN FAIT 1) Madame A_____ était professeur ordinaire à 60 % à la B_____ de l'Université de Genève (ci-après : l'université) jusqu'à la fin de mois d'août 2009. Elle a pris sa retraite dans cette fonction au mois de septembre 2009. 2) Parallèlement, elle occupait cette année-là une charge d'enseignement à la C_____ à l'Université de la Suisse italienne. Elle siégeait par ailleurs à la commission de la concurrence (ci-après : COMCO). Elle exerçait enfin une activité indépendante d'avocate dans sa propre étude. Son époux était retraité. 3) La déclaration d'impôt 2009 des époux A_____ (ci-après : les époux), concernant Madame, dans la rubrique « activité dépendante », fait état de revenus provenant de la charge d'enseignement à l'université, de la charge à l'Université de la Suisse italienne et, pour CHF 45'120.- de ceux provenant de la COMCO. Pour l'activité indépendante, le chiffre d'affaires brut était de CHF 12'721.-, les charges du personnel de CHF 23'249.- et les frais généraux et autres charges d'exploitation de CHF 24'639.-, dégageant ainsi une perte de CHF 35'167.-. 4) Le 20 décembre 2010, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE ou l'administration) a adressé aux époux A_____ le bordereau d'impôts fédéral direct (ci-après : IFD) et d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2009. La perte de l'activité indépendante de Mme A_____ était admise à concurrence du revenu dégagé par cette dernière dans le cadre de cette activité, correspondant à CHF 12'721.-. Cette somme se rapportait aux honoraires versés par la commission de recours de la convention intercantonale des loteries et paris (ci-après : commission des loteries et paris). L'activité indépendante s'apparentait plus à une activité accessoire qu'à une activité génératrice de

profit. Dans un tel cas, les charges ne pouvaient être admises qu'à concurrence des gains qu'elles permettaient de réaliser. ![endif]>![if> 5) Les contribuables ont réclamé contre ces bordereaux le 21 décembre 2010.![endif]>![if> Les charges supportées par l'étude étaient essentiellement salariales (secrétaire à temps partiel). Elles se rapportaient pour une petite part aux tâches administratives liées à l'activité de la contribuable auprès de la commission des loteries et paris, et pour une grande part, à celles relatives à sa fonction d'expert auprès de la COMCO. En effet, bien qu'elle soit formellement salariée de cette commission, Mme A_____ ne disposait d'aucun support administratif de la COMCO, qui ne fournissait pas d'infrastructure à ses membres. 6) L'administration a néanmoins confirmé sa position par deux décisions du 30 mai 2011. ![endif]>![if> Contrairement aux honoraires versés par la commission des loteries et paris, la rémunération perçue de la COMCO ne pouvait être ajoutée aux revenus de l'activité indépendante de la contribuable, car celle-ci était salariée de cette commission. 7) Saisi d'un recours des contribuables, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) a maintenu les bordereaux initiaux et les décisions sur réclamation par jugement du 28 mars 2013. ![endif]>![if> L'activité indépendante de Mme A_____ avait généré des pertes depuis 2003 à l'exception de l'année 2005 (bénéfice de CHF 5'987.-). L'année 2010 avait aussi généré une perte. Certes, les charges alléguées avaient été dépensées. L'activité à la COMCO était toutefois dépendante et la contribuable n'avait pas démontré qu'elle devait supporter les frais nécessaires à la réalisation de ce revenu. 8) Le 27 mars 2013, les époux ont saisi la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) d'un recours contre le jugement précité, en concluant à son annulation et à la déduction de la perte 2009 de CHF 35'165.-. ![endif]>![if> Cette « perte » n'était que comptable ; elle était liée à l'impossibilité pour la recourante d'intégrer dans la comptabilité de son étude la rémunération versée par la COMCO. En effet, dès lors que l'AVS - et non la LPP - était déduite de la rémunération versée, celle-ci ne pouvait être comptabilisée dans les revenus de l'étude sans être qualifiée d'activité « privée » ou de « hobby ». Si ce revenu avait pu être comptabilisé, il n'y aurait pas eu de perte de l'activité indépendante, mais un bénéfice de CHF 9'953.-. Les activités exercées au sein de la COMCO et de la commission des loteries impliquaient des travaux administratifs d'une certaine importance (traitement et classement d'une importante documentation, travaux dactylographiés, etc.) qui justifiaient pleinement les frais engagés. 9) Le 15 avril 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours pour les motifs qu'elle avait exposés antérieurement. ![endif]>![if> 10) Le 10 mai 2013, les époux ont persisté dans leurs conclusions. ![endif]>![if> Ils concluaient subsidiairement, si la position de l'administration était suivie, à ce que les frais de documentation portés sur les charges de l'étude soient déductibles du revenu de professeur de l'université de la recourante, dès lors que celle-ci n'avait jamais fait valoir la déduction forfaitaire de CHF 6'000.- admissible au titre de frais d'acquisition du revenu. 11) Sur quoi, la cause a été gardée à juger. ![endif]>![if> 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).![endif]>![if> 2) Le litige concerne les taxations IFD et ICC de l'année 2009.![endif]>![if> 3) 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.![endif]>![if> 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 - 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) en vigueur au moment des faits pertinents. 4) Selon l'art. 25 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. Les articles précités se rapportent, s'agissant des déductions liées à l'exercice d'une activité lucrative, à deux types d'activité : les déductions admises en cas d'activité dépendante (art. 26 LIFD) et celles applicables à une activité indépendante (art. 27 à 31 LIFD). 5) Concernant les premières, les frais professionnels qui peuvent être déduits sont, selon l'art. 26 LIFD : a. les frais de déplacement nécessaires entre le domicile et le lieu de travail ; b. les frais supplémentaires résultant des repas pris hors du domicile et du travail par équipes ; c. les autres frais indispensables à l'exercice de la profession ; d. les frais de perfectionnement et de reconversion professionnels en rapport avec l'activité exercée. 6) De son côté, l'art. 27 al. 1 LIFD dispose que les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. 7) En l'espèce, la recourante exerce plusieurs activités, dont certaines sont rémunérées par un « salaire », d'autres par des honoraires. L'important n'est pas de savoir à quelle « catégorie » (activité dépendante ou indépendante) il faut « affecter » ces différentes activités, en particulier celle exercée en qualité d'expert au sein de la COMCO, dont le statut juridique est sujet à discussion. D'un point de vue fiscal, il importe en premier lieu de savoir s'il existe un lien de connexité entre les frais allégués et l'acquisition du revenu. Cette question est au cœur de la ratio legis de l'art. 25 LIFD, réexprimée tant à l'art. 26 qu'à l'art. 27 LIFD. Celle-ci se fonde notamment sur le principe de la capacité contributive, qui exige que l'impôt ne frappe que le revenu global net, soit les recettes économiques dont le contribuable peut librement disposer pour couvrir ses besoins privés (Klaus TIPKE/Joachim LANG, *Steuerrecht*, 20^{ème} éd., 2010, p. 465 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, p. 39 n. 28). Il découle plus largement de l'interdiction de l'arbitraire et des principes de l'égalité et de la proportionnalité, qui gouvernent le droit administratif. La jurisprudence a encore récemment affirmé que les salariés, tels les enseignants, ne pouvaient déduire les frais relatifs à l'affectation d'une pièce de leur logement à leur activité ou encore les frais d'achat d'un ordinateur, alors même que ceux-ci seraient effectivement liés à l'acquisition du revenu, car ces dépenses ne sont pas « nécessaires » mais relèvent de la convenance personnelle. La jurisprudence a également relevé qu'il n'appartenait pas au droit fiscal de palier les éventuels manques d'infrastructures fournies aux travailleurs par l'employeur. La situation d'un enseignant n'est toutefois pas comparable à celle de la recourante. En effet, celle-ci exerce auprès de la COMCO une activité d'expert indépendant (art. 18 al. 2 de la loi fédérale sur les cartels et autres restrictions à la concurrence du 6 octobre 1995 - LCart - RS 251). Sa relation avec l'administration fédérale est essentiellement financière, dépourvue de tout lien hiérarchique ou géographique avec celle-ci. 8) Le TAPI tient ces faits pour acquis. Il rejette néanmoins tout rapport de connexité entre les revenus qui découlent de cette activité et les frais allégués. Il relève que la recourante « (n'a pas démontré) que, dans le cadre de cette activité dépendante, elle avait besoin d'un secrétariat et d'un bureau ». Le rôle d'expert de la COMCO comprend, notamment, la rédaction de rapports, d'avis, de préavis, ainsi que la gestion et l'archivage de documents. Le recours au service d'une secrétaire pour effectuer ces tâches administratives se justifie pleinement de ce point de vue. Les frais dont la déduction est litigieuse correspondent par ailleurs à l'activité déployée (secrétaire à 50 %,

puis à 40 % pour des mandats de la COMCO correspondant à une rétribution de CHF 45'120.- et pour des honoraires de la commission des loteries et paris, de CHF 12'180.-). L'argument du TAPI selon lequel les frais encourus et, en particulier, l'utilisation d'une secrétaire, relèverait de l'usage personnel du revenu et de la fortune privés apparaît choquant dans ce contexte. La déduction doit ainsi être admise. 9) Celle-ci conduit à une perte de résultat de CHF 35'167.- qui doit être intégralement déduite du total des revenus imposables en application de l'art. 25 LIFD. 10) Impôts cantonal et communal : Le droit applicable est constitué de la aLIPP-V, en vigueur au moment des faits. Cette loi ayant la même teneur que la LIFD, les arguments développés ci-dessus valent également pour l'ICC (art. 1 et 3 LIPP-V). 11) Le recours sera ainsi admis et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle procède à une nouvelle taxation 2009, après déduction des frais litigieux et de la perte qui en découle. 12) L'AFC-GE ne pouvant, sauf cas particuliers, être condamnée à un émolument de procédure, il y sera renoncé (art. 87 al. 1, 2^{ème} phrase, LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité aux recourants, qui n'en ont pas demandée et qui n'ont pas allégué avoir exposé de frais pour leur défense (art. 87 al. 2 LPA).

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