

# GE\_GERICHTE A/4520/2011 vom 10. Dezember 2013

GE Cour de justice, 2013-12-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_4520\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_4520_2011)

FR: GE\_GERICHTE A/4520/2011 du 10 décembre 2013

IT: GE\_GERICHTE A/4520/2011 del 10 dicembre 2013

## Regeste

; DROIT FISCAL ; IMPÔT ; IMPÔT SUR LE REVENU ; DÉCISION DE TAXATION ; CALCUL DE L'IMPÔT ; DÉDUCTION(SENS GÉNÉRAL) ; ACTIVITÉ LUCRATIVE DÉPENDANTE ; DÉPENSE NÉCESSAIRE | Recours rejeté d'un enseignant du niveau secondaire contre le refus de l'AFC de déduire de son revenu le loyer d'une pièce de son logement affectée à son activité professionnelle (qu'il effectue pour partie à domicile), ainsi que les frais liés à l'achat d'un ordinateur portable. Dépense considérée comme n'étant pas "nécessaire" à l'acquisition du revenu, au sens de la loi, car le travail est effectué à domicile par convenance personnelle. Si les structures à disposition de l'employé pour effectuer son travail au lieu de l'exercice de l'activité professionnelle sont insuffisantes, il appartient à l'employeur d'y remédier et non au juge d'étendre la notion jurisprudentielle de nécessité de la dépense, la loi n'ayant pas pour fonction de pallier ces éventuels manques. | LIFD.26 ; LIPP.29 ; LHID.9

## Erwägungen

### E. 1

ère section dans la cause Madame Monsieur N\_\_\_\_\_ représentés par Me Cyril Mizrahi, avocat contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE \_\_\_\_\_ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 22 janvier 2013 ( JTAPI/79/2013 ) EN FAIT 1) Madame et Monsieur N\_\_\_\_\_ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Genève. Ils étaient parents de trois enfants mineurs en 2010.![endif]>![if> 2) M. N\_\_\_\_\_ (ci-après : le contribuable) est fonctionnaire au département de l'instruction publique, de la culture et du sport (ci-après : DIP). Il exerce la fonction d'enseignant en géographie, histoire, français et éducation citoyenne au collège X\_\_\_\_\_. Durant l'année 2010, sa charge d'enseignement a oscillé entre 14 et 18 périodes d'enseignement de quarante-cinq minutes par semaine pour un taux d'activité de 80 % .![endif]>![if> 3) Dans leur déclaration fiscale 2010, les époux N\_\_\_\_\_ ont fait valoir, sous code 31.63, des frais professionnels exposés par le contribuable d'un montant total de CHF 7'119.-. Cette somme était composée de cotisations syndicales pour CHF 786.-, de CHF 333.- pour l'amortissement sur trois ans d'un ordinateur portable acheté CHF 999.- en novembre 2010 et de CHF 6'000.- pour l'affectation professionnelle, dans l'appartement familial, d'un bureau de 7 m

### E. 2

destiné à M. N\_\_\_\_\_ (loyer total annuel de l'appartement : CHF 30'000.-).![endif]>![if> Sous position 31.60 (frais de repas) et 31.70 (frais de déplacement, transports publics), les contribuables ont demandé d'autres déductions qui ne sont plus litigieuses. 4) Par bordereau de taxation du 5 septembre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a fixé l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2010 dû par les contribuables à

CHF 11'887,75 sur la base d'un revenu imposable de CHF 92'619.-.[endif]>[if> Parmi les déductions figurant sous point 31.63 (frais professionnel), seules les cotisations syndicales étaient admises, à concurrence de CHF 766.-. 5) Le 30 septembre 2011, les contribuables ont formé réclamation contre ce bordereau.[endif]>[if> La somme des cotisations syndicales s'élevait à CHF 786.- et non à CHF 766.-. La déduction forfaitaire de CHF 900.- pour les enseignants aurait dû être prise en compte, de même que les frais effectifs exposés (amortissement de l'ordinateur et frais de location du bureau). 6) Par décision du 2 novembre 2011, l'AFC a admis partiellement ladite réclamation et établi un bordereau rectificatif fixant l'ICC 2010 à CHF 11'640,70 sur la base d'un revenu imposable de CHF 91'699.-.[endif]>[if> Elle avait pris en compte la déduction forfaitaire de CHF 900.- accordée aux enseignants ainsi que l'intégralité des cotisations syndicales. Les autres frais professionnels n'étaient pas admis car l'usage de l'ordinateur et du bureau litigieux n'était pas exclusivement professionnels. 7) Par acte du 5 décembre 2011, les contribuables ont saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre la décision précitée en persistant dans leur demande de déduction de CHF 7'119.- à titre de frais professionnels. [endif]>[if> 8) Ce recours a été rejeté par le TAPI par jugement du 22 janvier 2013.[endif]>[if> Le contribuable disposait, sur son lieu de travail, d'une infrastructure informatique suffisante pour effectuer des tâches accessoires à ses heures d'enseignement proprement dites. L'utilisation d'un ordinateur personnel et le choix de travailler à domicile n'étaient pas commandés par une nécessité, mais relevaient de la convenance personnelle. Certes, la surface d'étagères mise à disposition par le DIP aux enseignants dans les salles des maîtres apparaissait insuffisante. Rien n'obligeait cependant le contribuable à affecter une pièce entière de son logement à cette fin, quelques rayonnages ayant suffi à pallier ce manque. 9) Les contribuables ont recouru contre ce jugement auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) par acte du 4 mars 2013 en concluant à son annulation et à ce que la déduction de CHF 7'119.- sollicitée leur soit accordée dans son intégralité.[endif]>[if> Cette demande se fondait sur les art. 9 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 29 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), ainsi que sur l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct, du 10 février 1993 (ci-après : ordonnance sur les frais professionnels - RS 642.118.1) dont les principes s'appliquaient mutatis mutandis à l'ICC. Selon cette dernière, étaient réputés autres frais professionnels pouvant faire l'objet d'une déduction forfaitaire, 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, l'exécution de travaux pénibles, etc. Les infrastructures mises à disposition des enseignants pour effectuer leur travail étaient insuffisantes. En effet, le collège X\_\_\_\_\_ était équipé de quarante-quatre places de travail pour quatre-vingt enseignants, employés à temps plein ou à temps partiel. Sur ces quarante-quatre places, quatorze seulement étaient équipées d'un ordinateur. L'établissement disposait en outre de quatre scanners, permettant la numérisation de documents, dont trois étaient des photocopieuses multifonctions très sollicitées. Aux fins de stockage, seul un casier pouvant contenir environ huit classeurs était attribué à chaque enseignant. Les salles de classe étant équipées d'un ordinateur fixe et d'un beamer, les documents projetés en classe devaient être nécessairement préalablement

numérisés. Enfin, l'accès à l'établissement n'était possible qu'entre 7h00 et 19h00 du lundi au jeudi et entre 7h00 et 18h00 le vendredi à l'exclusion des week-ends et des vacances scolaires. Ces conditions ne permettaient pas aux enseignants d'effectuer l'intégralité de leurs tâches sur leur lieu de travail. Dans son bureau, le contribuable stockait un nombre important de documents dont la plupart n'auraient pu trouver place dans le casier qui lui était affecté. La possession d'un ordinateur portable était indispensable à l'exercice de sa profession. Il lui était d'ailleurs demandé de l'apporter en diverses occasions (réunions professionnelles, etc.). Il en allait de même de l'usage du bureau installé à son domicile, dans lequel il préparait ses cours, effectuait son travail d'expert pour la conférence intercantonale des directeurs (mandat pour lequel il avait notamment été déchargé de certaines heures d'enseignement), préparait des brochures et autres documents (brochures sur la citoyenneté qu'il avait été chargé d'élaborer par le DIP) ou encore corrigeait des travaux d'élèves. Les structures à disposition ne permettaient pas l'accomplissement de l'ensemble de ces tâches sur le lieu de travail, raison pour laquelle la nécessité d'un bureau à domicile devait être admise. Le président du DIP lui-même avait admis que la limitation des places de travail mises à disposition des enseignants au sein des établissements scolaires avait fait reposer sur les enseignants une partie des frais inhérents à leur activité. Les recourants sollicitaient l'organisation d'un transport sur place au collège X\_\_\_\_\_ si l'insuffisance de ces infrastructures était contestée par l'AFC. 10) Le TAPI a déposé son dossier le 15 mars 2013. 11) Le même jour, l'AFC a conclu au rejet du recours. L'art. 26 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), dont les principes étaient applicable en matière d'ICC en vertu du principe d'harmonisation verticale, prévoyait que les frais indispensables à l'exercice de la profession étaient estimés forfaitairement s'agissant des salariés. Pour les enseignants, ce forfait avait été adapté et porté à CHF 900.-. Le contribuable devait justifier de frais plus élevés pour prétendre à une réduction supérieure, mais ceux-ci devaient être nécessaires et ne couvraient pas les frais exposés par pure convenance personnelle. Or, les infrastructures mises à disposition du contribuable par le DIP rendaient possible l'accomplissement des tâches professionnelles dans l'établissement. Il en allait de même de l'ordinateur portable personnel, dont la nécessité n'était pas établie. 12) Les contribuables ont répliqué le 16 avril 2013 en persistant dans leurs conclusions. Ils sollicitaient l'organisation d'un transport sur place à leur nouveau domicile, dans lequel ils avaient emménagé courant 2011, aux fins de démontrer l'utilisation professionnelle d'une pièce de ce dernier, affectée essentiellement au stockage des documents liés à l'enseignement des cinq disciplines considérées. Quant à la déduction de CHF 900.-, applicable aux enseignants en 2010, elle avait été supprimée à partir de l'année fiscale 2011. 13) Le 19 avril 2013, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) Les recourants sollicitent un transport sur place au collège X\_\_\_\_\_ et à leur domicile actuel. Ils entendent prouver, par ces mesures d'instruction, d'une part, que les infrastructures à disposition du contribuable ne lui permettent pas d'effectuer l'intégralité de ses tâches sur son lieu de travail et, d'autre part, qu'une pièce de son appartement est effectivement dévolue à un usage professionnel. Selon la jurisprudence fondée sur l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit

d'être entendu comprend pour l'intéressé celui d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 127 I 54 consid. 2b ; 127 III 576 consid. 2c ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C\_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A\_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008). En l'espèce, les faits dont les recourants souhaitent apporter la preuve ne sont pas pertinents, ainsi qu'il sera démontré ci-après. En effet, même établis, ils ne modifieraient pas la solution apportée au litige. Il sera dès lors renoncé aux mesures d'instruction sollicitées. 3) Le litige concerne exclusivement la taxation ICC 2010. Parmi les déductions demandées, ne demeurent litigieuses que celle de CHF 6'000.- correspondant à la part locative du bureau situé au domicile des recourants, ainsi que les CHF 333.- d'amortissement sur trois ans de l'ordinateur portable acheté CHF 999.- en 2010. 4) 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 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). 5) Conformément à l'art. 29 LIPP, 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. 6) La loi n'indique pas quel lien de connexité doit exister entre la dépense et l'acquisition du revenu. 7) En droit fédéral, les frais professionnels qui peuvent être déduits dans le cadre d'une activité dépendante sont, notamment, certains frais de déplacement et de repas, ainsi que « les autres frais indispensables à l'exercice de la profession » (art. 26 al. 1er let. c LIFD). Ces frais professionnels sont estimés forfaitairement par l'administration fédérale mais le contribuable « peut justifier des frais plus élevés ». 8) D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, 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 références citées). Il convient donc de s'inspirer du droit fédéral dans l'application de l'art. 29 LIPP. 9) Les notions de « frais indispensables à l'exercice de la profession » (art. 26 LIFD) et de « frais nécessaires à l'acquisition du revenu » (art. 9 al. 1 LHID) supposent non seulement qu'il existe un lien étroit et direct entre la dépense et le revenu, mais que la dépense est nécessaire. Est nécessaire, selon le dictionnaire Larousse, « ce dont on a absolument besoin, ce qui est essentiel, primordial » (à l'acquisition du revenu en l'espèce). Selon le Tribunal fédéral, si cette nécessité doit être établie, elle n'implique pas que le contribuable ne puisse pas acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles ni qu'il existe une obligation légale de payer la charge correspondante ; il suffit que les

dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu, soit que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable qu'il y renonce. Il faut ainsi considérer comme frais généraux toutes les dépenses nécessaires à l'obtention du revenu et qui, selon les conceptions courantes, peuvent y être englobées habituellement (ATF 2C\_288/2008 du 1er octobre 2008 consid. 4.3 ; ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32 et les nombreuses références citées; arrêt 2C\_260/2008 du 6 août 2008, consid. 2.2). 10) La nécessité professionnelle d'acquérir un ordinateur personnel a été reconnue par la jurisprudence pour les enseignants en charge de cours d'informatique ou tenus d'utiliser l'informatique comme moyen d'enseignement pour une autre matière, à la condition que l'école ne dispose pas d'une infrastructure informatique suffisante (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_260/2008 déjà cité consid. 3.4 et les références citées).! [endif]> [if> Dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a admis partiellement cette déduction en faveur d'un professeur qui n'avait pas d'ordinateur à disposition sur son lieu de travail (ATF 2A.60/1998 du 27 mai 1999 in RDAF 2000 II p. 412-416 consid. 3a). La chambre administrative a pour sa part refusé la déduction des frais d'achat d'un ordinateur et d'une imprimante personnels à une enseignante d'allemand au motif principal que le DIP, employeur de l'intéressée, avait équipé les collègues genevois d'une infrastructure suffisante ( ATA/300/2010 du 4 mai 2010). 11) S'agissant de l'utilisation d'une pièce comme bureau, le Tribunal fédéral a exposé que le contribuable qui, pour des raisons de convenance personnelle, préférerait s'acquitter de tâches professionnelles à la maison alors qu'il pouvait utiliser un local à sa place de travail, n'a aucun droit à la déduction pour une chambre de travail privée (ATF 2C\_326/2008 du 23 septembre 2008, consid. 4.4).! [endif]> [if> 12) En l'espèce, tant la possession d'un ordinateur portable que la création d'un bureau au domicile du contribuable constituent des dépenses qui ne sont pas nécessaires au sens de la jurisprudence précitée. ! [endif]> [if> En effet, il ressort des pièces du dossier que le DIP permet aux enseignants du collègue X\_\_\_\_\_ d'effectuer leur temps de travail à domicile, en dehors de leurs heures d'enseignement ou d'événements particuliers (réunions, etc). Cette possibilité qui est offerte à ceux-ci - peu fréquente dans le cadre d'une activité dépendante - leur apporte une grande liberté et souplesse dans l'organisation de leur travail. La liberté de choix, en tout temps, du lieu dans lequel l'enseignant veut accomplir son travail personnel, implique pour l'administration de maintenir un nombre d'infrastructures suffisant pour accueillir ceux qui souhaitent travailler dans l'établissement. Elle induit, pour des impératifs de gestion des deniers publics, une baisse de confort dans les structures offertes, qui est un corollaire de cette liberté (espaces collectifs, nombre de places inférieur au nombre d'enseignants, etc). Cela ne signifie pas que le recourant, qui partage quarante-quatre places de travail et quatorze ordinateurs fixes avec quatre-vingts collègues, dont plusieurs travaillent à temps partiel et à domicile comme lui, est dans l'impossibilité d'effectuer son travail dans l'établissement, avec les outils à sa disposition, loin s'en faut. Même si tel était le cas, l'Etat est tenu de mettre à disposition de ses fonctionnaires les moyens nécessaires à l'accomplissement de leurs fonctions. L'évaluation des besoins en infrastructures liée à la liberté de choix des enseignants d'accomplir une partie de leur travail à domicile ou dans l'établissement est du ressort du département. Les éventuels manquements résultant de cette évaluation (manque de rayonnages disponibles, places insuffisantes, horaires d'ouverture du collège trop restreints, etc.) ne sauraient être comblés par un élargissement jurisprudentiel de la notion fiscale de nécessité de la dépense dans l'acquisition du revenu, au sens des art. 29 LIPP, 26 LIFD et 9 LHID. Cet instrument légal n'est pas apte à pallier ce manque et n'est pas conçu pour remplir cette fonction. Il appartient cas échéant au département – qui fait

partie de l'administration cantonale au même titre que l'AFC – soit de remédier directement à ces manquements, soit de négocier un forfait avec l'AFC, soit de clarifier ses besoins et ceux de ses enseignants par le biais de conventions de travail à domicile, soit encore de proposer une modification de la LIPP. Le recours sera en conséquence rejeté. 13) Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des recourants. Ces derniers succombant, il ne leur sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).!

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