

GE_GERICHTE JTAPI/222/2012 vom 8. Februar 2012

GE Cour de justice, 2012-02-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_222_2012

FR: GE_GERICHTE JTAPI/222/2012 du 8 février 2012

IT: GE_GERICHTE JTAPI/222/2012 del 8 febbraio 2012

Erwägungen

E. 1

Le tribunal connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc – D 3 17 - et 140 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des articles 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V).

- 4/9 -

A/1792/2010

L'article 72 alinéa 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2008. Il s'ensuit que la présente cause, en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal et communal, est régie par les dispositions de l'ancien droit (LIPP-I à V). Impôt fédéral direct I. Revenus

E. 4

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD). Est également imposable tout revenu acquis en lieu et place du revenu d'une activité lucrative (art. 23 let a LIFD). L'article 24 LIFD énumère de façon exhaustive les éléments de revenu exonérés d'impôt.

E. 5

Selon l'article 127 alinéa 1 lettre a LIFD, l'employeur doit donner au contribuable une attestation écrite sur ses prestations de travailleur.

L'Administration fédérale des contributions a édicté une directive d'établissement du certificat de salaire, destinée aux employeurs (<http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00385/index.html?lang=fr>; consulté le 17 janvier 2012). Selon cette directive, tout employeur est tenu de délivrer un certificat de salaire récapitulant toutes les prestations et tous les avantages appréciables en argent qu'il fournit à l'employé dans le cadre de son contrat de travail. Le salaire (hors prestations) comprend la somme des prestations versées par l'employeur, sans compter celles qui doivent figurer séparément sur le certificat de salaire. Toutes les prestations doivent être déclarées quel que soit l'usage qu'en fait l'employé et même lorsqu'une partie du salaire n'est versée qu'à certaines conditions (ex : leasing d'un véhicule) ou que l'employeur en retient une partie pour compensation. Le salaire recouvre également les prestations que l'entreprise paie à

- 5/9 -

A/1792/2010 des tiers en faveur de l'employé (par ex.: paiement des loyers, prise en charge des redevances de leasing, etc.). S'agissant des allocations pour frais (non comprises dans le salaire brut), doivent être déclarées dans le certificat de salaire toutes les indemnités que l'employeur tient pour des défraiements et qui ne font donc pas partie du salaire brut indiqué sur le certificat de salaire. Les allocations pour frais sont les indemnités que verse l'employeur en couverture des dépenses engagées par l'employé dans le cadre son activité professionnelle, en particulier à l'occasion de déplacements professionnels.

E. 6

En l'espèce, il ressort de ce qui précède, que toutes les prestations indiquées sur le certificat de salaire du contribuable constituent des éléments du revenu, à prendre en compte avant les déductions fiscalement autorisées. En effet, conformément aux dispositions légales qui précèdent, l'ensemble des indemnités versées au recourant constitue son revenu brut, aucun élément ne pouvant être retenu comme revenu exonéré d'impôt au sens de l'article 24 LIFD. Par conséquent, le salaire brut du recourant s'élève à 72'274 fr. et ce dernier devait déclarer ce montant comme son salaire brut. II. Déductions

E. 7

Il s'agit de déterminer non seulement si l'indemnité de 12'274 fr versée au recourant a effectivement servi à couvrir ses frais réellement engagés afin de réaliser son salaire 2008, mais encore, si ces frais peuvent être considérés comme indispensables à l'acquisition de ce salaire et, par conséquent, déductibles fiscalement.

E. 8

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés notamment à l'article 26 LIFD (art. 25 LIFD). Selon l'article 26 LIFD, le contribuable exerçant une activité lucrative dépendante peut déduire les frais nécessaires à l'acquisition de son revenu salarié. Les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle, ne peuvent toutefois pas être déduits (art. 34 let. a LIFD). L'article 26 alinéa 1 LIFD prévoit que "les frais professionnels qui peuvent être déduits sont: 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 équipe; 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.

- 6/9 -

A/1792/2010 Les frais professionnels mentionnés à l'alinéa 1, lettres a à c, sont estimés forfaitairement; dans le cas de l'alinéa 1, lettres a et c, le contribuable peut justifier des frais plus élevés" (art. 26 al. 2 LIFD). En vertu de l'article 3 de l'ordonnance du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (ci-après: l'Ordonnance; RS 642.118.1), le Département fédéral des finances fixe les déductions forfaitaires et les publie dans un appendice joint à l'Ordonnance. Les forfaits correspondent à des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables. Leur montant est périodiquement mis à jour pour tenir compte de l'évolution du coût de la vie. Si, au lieu de la déduction forfaitaire, 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 de l'Ordonnance). Au sens de l'article 5 de l'Ordonnance, le contribuable peut déduire ses dépenses effectives. Si le contribuable fait valoir des frais plus élevés que les déductions forfaitaires, il doit justifier la totalité des dépenses ainsi que leur nécessité sur le plan professionnel (art. 4 de l'Ordonnance). Le Département fédéral des finances fixe les déductions forfaitaires pour chaque année de calcul et les publie dans un appendice joint à l'Ordonnance (art. 3 de l'Ordonnance). 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'article 26 alinéa 2 LIFD, qui prévoit la fixation forfaitaire des frais déductibles. L'effet de simplification voulu par le législateur serait supprimé et par conséquent l'article 26 alinéa 2 LIFD relatif à la déduction forfaitaire 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 (cf. Jean-Blaise Eckert, Commentaire romand de la LIFD, Bâle 2008, n° 24 ad art. 26 LIFD). 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 (ATF 2A.4/2006 du 26 juin 2006, consid. 7.3; cf. Jean-Blaise Eckert, op. cit., n° 23 s. ad art. 26 LIFD; Denis Berdoz/ Marc

- 7/9 -

A/1792/2010 Bugnon, La procédure mixte en matière d'impôts directs, in Les procédures en droit fiscal, 2e éd., Berne 2005 p. 527 ss, p. 656). Conformément à la doctrine et à la jurisprudence, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu brut donnent lieu à déduction; il ne peut s'agir de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une activité lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée. La preuve de leur nécessité et de leur montant est

indispensable et incombe au contribuable (RDAF 1993 p. 112 ss, not 115 et références; ATA du 13 février 2000 cause J.). En matière fiscale, l'autorité établit les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 2C_199/2009 du 14 septembre 2009, consid. 3.1; 2C_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4 et les références citées).

E. 9

Si l'employeur verse au travailleur une indemnité pour compenser les dépenses de celui-ci, on doit admettre que cette indemnité couvre effectivement les frais encourus (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1ère éd., p. 117). Dès lors, il n'est pas possible de faire valoir en plus la déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels. Toutefois, à supposer que l'indemnité soit insuffisante, le contribuable pourrait toujours prouver, le cas échéant, que ses frais effectifs, qui devraient être, en l'espèce, des frais entrant dans la catégorie des autres frais professionnels indispensables à l'exercice de la profession au sens de l'article 26 alinéa 1 lettre c LIFD, sont plus élevés que l'indemnité perçue (cf. art. 4 de l'Ordonnance) et invoquer la déduction pour le surplus.

E. 10

En l'occurrence, le recourant étant l'administrateur unique et dirigeant de la société, on doit lui reconnaître un fort rôle de représentation au sein de celle-ci indépendamment de son revenu, contrairement à ce qu'en pense l'autorité intimée. Pour cette raison, sur le principe, l'engagement des frais de représentation par ce dernier doit être admis. Il est à relever dans ce contexte, que le recourant n'a pas fait valoir, en sus des frais de représentation en cause, des frais de repas effectifs pour lui-même, en tant que salarié. Les factures produites témoignent des invitations de plusieurs personnes. Au vu du but de son entreprise et en tant que dirigeant de celle-ci, il est hautement vraisemblable qu'il en a fait bénéficier ses relations d'affaires. L'argument de l'administration, s'appuyant sur son Information (n° 6/2005), selon lequel un fort devoir de représentation ne saurait être reconnu qu'à des salariés touchant un salaire annuel de 150'000 fr. ou plus, ne peut pas être suivi. En effet, l'importance du salaire ne peut être qu'un indice ou présomption que le salarié concerné exerce un rôle de représentation au sein d'une société. On ne saurait exclure, d'emblée et systématiquement, la possibilité qu'un salarié touchant une rémunération inférieure à ce montant, comme en l'espèce, puisse avoir un rôle de

- 8/9 -

A/1792/2010 représentation. A l'inverse, tous les salariés bénéficiant d'un salaire annuel de 150'000 fr. ou plus n'assument pas, de ce seul fait, un devoir de représentation. S'agissant de la quotité de la déduction en cause, le recourant a perçu l'indemnité de 12'274 fr., visant à compenser des frais de représentation que sa fonction au sein de la société engendrait. Par pièces versées au dossier, ce dernier a démontré avoir effectivement dépensé, à des fins de représentation, un montant de 7'274 fr., soit 5'000 fr. de moins que l'indemnité précitée. Il découle des considérants qui précèdent que le recourant a droit uniquement à la déduction de ses frais effectifs de 7'274 fr. de son revenu brut de 72'274 fr. Le recours sera admis, en ce qu'il concerne l'IFD. Impôt cantonal et communal

E. 11

Comme la loi sur l'impôt fédéral direct, la loi fédérale d'harmonisation prévoit que les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées

de l'ensemble des revenus imposables (art. 9 al. 1 LHID). La portée des articles 1 et 2 LIPP-IV (D 3 14) et 1 et 3 LIPP-V (D 3 16) est identique à celle des articles 16, 17, 23, 25 et 26 LIFD. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus relatives aux revenus imposables et aux déductions pour frais professionnels s'appliquent mutatis mutandis aux impôts cantonal et communal.

E. 12

Par conséquent, le recours doit également être admis en ce qui concerne les impôts cantonal et communal.

E. 13

Au vu de l'issue du litige, aucun émolument de sera mis à la charge du recourant (art. 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative - RFPA – E 5 10.03 et l'avance de frais de 500 fr. lui sera restituée.

- 9/9 -

A/1792/2010

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