

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2762/2006-FIN

ATA/560/2006

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 17 octobre 2006

dans la cause

Madame et Monsieur K_____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur K_____ ont été domiciliés au ____, rue x_____ à Genève du 1^{er} janvier au 15 novembre 2001, date à laquelle ils ont emménagé dans le canton du Valais, selon le fichier de l'office cantonal de la population (ci-après : OCP).

2. Durant cette dernière période, Mme K_____ a été employée auprès de la Fondation des Maisons pour étudiants de l'Université et de l'EPFL, à Lausanne.

Pour sa part, M. K_____ a exercé une activité lucrative indépendante sous la raison sociale C_____ dans le domaine de l'édition.

Il ressort de l'extrait du registre du commerce et des régimes matrimoniaux du canton du Valais, daté du 6 septembre 1994 que Mme K_____ est titulaire de ladite raison sociale.

3. Les contribuables ont fait parvenir à l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'administration) leur déclaration fiscale 2001-B datée du 26 août 2002.

Celle-ci faisait état, notamment, des éléments suivants :

- revenu brut de CHF 73'978,20 et, après déductions, revenu net de CHF 10'880,50 ;
- déduction de CHF 6'000.- à titre d'amortissement d'un crédit ;
- déduction de CHF 6'072.- à titre de charge en lien avec l'activité indépendante du recourant ;
- comptes relatifs à l'activité indépendante du recourant avec un bénéfice net de CHF 35'462,60 ;
- revenu de la recourante de CHF 34'306,70, déduction de CHF 4'341,05 à titre de cotisations sociales et déduction de CHF 3'233.- comme frais de déplacement.

4. Le 4 avril 2003, l'administration a fait parvenir aux contribuables un bordereau de taxation définitive ICC 2001 pour un montant de CHF 2'717,35 calculé sur un revenu imposable de CHF 25'252.- au taux de CHF 60'847.-.

La déduction de CHF 6'000.- à titre d'amortissement de la dette n'était pas prise en compte.

S'agissant de l'activité indépendante de M. K_____, le bénéfice net déclaré de CHF 35'462,60 était retenu.

Pour le revenu net de Mme K_____, l'administration retenait le montant de CHF 33'897.- au taux de CHF 38'739.-, une déduction pour cotisations sociales de CHF 4'341.- au taux de CHF 4'961.- et une déduction de CHF 886.- à titre de frais personnels.

5. Par lettre du 16 avril 2003, les contribuables ont adressé réclamation à l'administration afin que les déductions suivantes soient prises en considération :
- CHF 6'000.- à titre de remboursement d'une dette auprès du Crédit Suisse ;
 - CHF 5'567.- pour les frais de leasing relatifs au véhicule professionnel de M. K_____, étant précisé que le montant initialement indiqué à l'administration était de CHF 6'072.- ;
 - CHF 3'278.- relatifs aux frais de déplacement de Mme K_____ de Sion à Lausanne, étant relevé que le montant initial indiqué à l'administration était de CHF 3'233.-.
6. En date du 17 juin 2004, l'administration a rejeté la réclamation. La somme affectée au remboursement de la dette n'était pas déductible et aucune reprise n'avait été effectuée sur le poste leasing concernant le véhicule professionnel.
7. Le 14 juillet 2004, les époux K_____ ont interjeté recours par devant la commission de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre la décision sur réclamation et ont conclu à son annulation.

La déduction du remboursement du crédit était nécessaire à la survie de l'activité indépendante du contribuable.

Les frais de déplacement de Mme K_____, à savoir CHF 3'278.- correspondaient à un abonnement de train mensuel Sion-Lausanne ainsi qu'au prix des trajets en voiture entre les Mayens de C_____ et Sion (2 x 30 km par jour).

Les frais relatifs à l'usage d'un véhicule professionnel devaient être déduits dans la mesure où ce véhicule était nécessaire à l'activité indépendante du contribuable.

Au surplus, le poste leasing relatif au véhicule professionnel avait été pris en considération par l'administration dans toutes leurs taxations fiscales précédentes.

Enfin, ils se plaignaient du fait que la décision sur réclamation n'avait pas été rendue "dans les délais".

8. Le 17 février 2005, l'administration a requis des contribuables la production du certificat de salaire de Mme K_____ pour son activité postérieure au 15 novembre 2001.

Par lettre non datée, les contribuables ont produit ledit document.

9. L'administration s'est déterminée le 11 mars 2005 sur l'acte de recours des époux K_____.

Contrairement à ce que soutenaient les contribuables, les sommes affectées au remboursement des dettes n'étaient pas déductibles (art. 9 litt c) LIPP-V).

Les frais de CHF 5'567.- relatifs au leasing du véhicule professionnel avaient été pris en considération.

Dans la mesure où les contribuables étaient domiciliés à Genève durant la période déterminante, à savoir entre le 1^{er} janvier et le 15 novembre 2001, seuls les déplacements entre Genève et le lieu de travail de Mme K_____ devaient être pris en compte. Une déduction équivalant au prix d'un abonnement annuel général CFF de CHF 2'900.-, soit en l'espèce, pro rata temporis, CHF 2'537,50 pouvait dès lors être retenue.

Pour le surplus, l'administration admettait un revenu imposable de Mme K_____ de CHF 32'502.- et non de CHF 33'897.-, montant que l'administration n'avait pu connaître puisque la pièce y relative n'avait pas encore été produite.

La déduction à titre de cotisations sociales pour la contribuable devait également être modifiée. Initialement, elle avait porté sur une somme de CHF 4'155.- laquelle était trop élevée car elle comprenait la part relative à tout le mois de novembre au lieu de la moitié de celui-ci.

Enfin, la décision sur réclamation n'avait pas été rendue tardivement quand bien même l'administration n'avait pas statué dans le délai de deux mois, celui-ci étant un délai d'ordre.

10. Le 27 avril 2005, les recourants ont précisé à la commission que le remboursement à hauteur de CHF 6'000.- résultait d'une perte dans une affaire immobilière.

Pour le surplus, ils maintenaient leur position relative à la déduction des frais de déplacement de la contribuable : tout en conservant leur domicile à Genève, ils habitaient en Valais afin de gérer leur entreprise à Sion. Mme K_____ devait utiliser son véhicule privé, puis le train pour se rendre sur son lieu de travail. Ils ont dès lors conclu à la déduction de CHF 7'611.- (abonnement

CFF 10.5 mois x CHF 298.-, soit CHF 3'129.- plus le prix du trajet en voiture : 35 km x 197 jours x CHF 0,65, soit CHF 4'482.-).

11. En date du 23 mai 2005, l'administration a persisté dans ses conclusions prises le 11 mars 2005.

12. Le 21 juin 2005, les recourants ont réitéré leur position.

Dans la mesure où la déduction des CHF 6'000.- serait écartée, le montant total de CHF 60'000.- correspondant à la perte elle-même devrait être déduit.

S'agissant de la question du domicile pertinent lors de l'année 2001, la totalité des recettes réalisées dans le cadre de l'activité dépendante l'avait été soit en Valais soit dans le canton de Vaud. Les dépenses y relatives devaient aussi être prises en considération.

13. Le 22 juillet 2005, l'administration a informé la commission qu'elle avait pris connaissance des observations formulées par les époux K_____.

Ces derniers faisaient valoir, pour la première fois dans cette procédure, que l'activité indépendante de M. K_____ était exercée en Valais mais aucune preuve n'était apportée dans ce sens.

14. Le 26 août 2005, les contribuables ont persisté dans leur contestation.

Depuis 1993, les cantons de Genève et du Valais se partageaient les impôts relatifs à l'activité indépendante du contribuable. L'administration savait dès lors que cette dernière était exercée en Valais.

15. Par décision du 19 juin 2006, la commission a partiellement admis le recours et annulé la décision de taxation de l'administration fiscale au motif que les frais de déplacement à déduire du revenu de l'activité dépendante de Mme K_____ n'avaient pas été correctement pris en considération. Le recours était rejeté pour le surplus.

Les frais de déplacement de la contribuable relevant étaient ceux occasionnés par les trajets entre son domicile et son lieu travail, soit entre Genève et Lausanne du 1^{er} janvier au 15 novembre 2001. A cet égard, une déduction de CHF 2'668,75 (CHF 3'050.- pour l'abonnement général CFF / 12 mois x 10.5 mois) était, par conséquent, admise.

Quant à la déduction des frais de leasing du véhicule professionnel, elle avait effectivement été prise en considération par l'administration.

S'agissant de la reformatio in pejus requise par l'administration relative au salaire imposable de la recourante et des déductions sociales y relatives, la commission y a renoncé compte tenu de la modicité des sommes.

16. Par acte posté le 26 juillet 2006, les époux K_____ ont recouru auprès du Tribunal administratif à l'encontre de ladite décision en concluant à ce qu'aucun bénéfice ne soit pris en compte pour l'activité indépendante de M. K_____.

Ils ont persisté dans leurs conclusions antérieures ayant pour objet la déduction des frais de déplacement, la tardiveté alléguée de la décision sur réclamation ainsi que la déduction du remboursement de la dette à hauteur de CHF 6'000.-, précisant à ce propos qu'il s'agissait d'une perte subie lors d'une affaire immobilière.

17. Le 15 août 2006, l'administration a persisté dans ses écritures des 11 mars, 23 mai et 22 juillet 2005 devant la commission sans reprendre ses conclusions tendant à une reformatio in pejus.

S'agissant du lieu de l'exercice de l'activité indépendante du contribuable, l'administration a relevé que celle-ci avait toujours été déclarée à Genève. S'il était prouvé que l'activité n'était pas exercée dans le canton de Genève, il reviendrait au canton du Valais de l'imposer. Ceci n'aurait toutefois aucune incidence sur le calcul des frais de déplacement.

18. Les recourants ont répliqué le 30 août 2005 en précisant que dans le bénéfice net de l'activité indépendante de M. K_____ figurant dans leur déclaration fiscale, était également compris le revenu de l'activité dépendante de Mme K_____.

19. Par duplique du 12 septembre 2006, l'administration a persisté dans ses conclusions.

S'il devait être établi que le revenu de l'activité dépendante de la recourante avait effectivement été intégré dans les comptes de l'activité indépendante du recourant, l'administration rectifierait la taxation dans ce sens, afin que le salaire de Mme K_____ ne soit pas imposé à double.

Les recourants n'ayant invoqué la déduction des CHF 60'000.- qu'au stade de la réplique devant la commission et n'ayant pas établi ladite perte dans des comptes en bonne et due forme, l'administration en contestait la déduction.

20. Sur quoi la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ce point de vue (art. 56A alinéa 2 et 3 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 53 de la loi de procédure

fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. A titre liminaire, il s'agit d'examiner si la décision dont est recours est une décision finale.

a. En effet, en application de l'article 53 alinéa 4 de la LPFisc lequel renvoie à l'article 57 LPA, une décision susceptible de recours doit être finale.

b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une décision cantonale de renvoi est une décision incidente lorsque l'autorité inférieure conserve une certaine liberté de décision (ATF 120 Ia 369 consid. 1b).

c. Une décision est considérée comme finale lorsque le renvoi a lieu uniquement en vue de son exécution par l'autorité inférieure, notamment lorsque la décision de l'autorité qui renvoie contient des instructions impératives à l'intention de l'autorité inférieure (B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 264/265).

La commission a rejeté le recours sur tous les points sauf sur celui des frais de déplacement à déduire du revenu de l'activité dépendante de Mme K_____. A cet égard uniquement, la commission a renvoyé le dossier à l'administration pour une nouvelle décision conforme à ses considérants. Dès lors que le point sur lequel la commission a renvoyé la cause a été clairement tranché par elle et que l'autorité inférieure n'a plus de marge d'appréciation, la décision de la commission devra être qualifiée de finale. Le recours sera déclaré recevable conformément à l'article 57 LPA.

3. Les recourants estiment que la décision sur réclamation de l'administration du 17 juin 2004 n'a pas été rendue "dans les délais".

L'article 52 LPA s'applique, par renvoi de l'article 2 alinéa 2 LPFisc. Il dispose que dans une procédure de réclamation l'autorité doit statuer dans les 60 jours dès la réception de la réclamation. Toutefois, si les circonstances l'exigent, l'autorité peut statuer dans un délai plus long ; l'administré doit être informé par écrit de cet ajournement et de ses raisons avant l'expiration du premier délai.

En statuant le 17 juin 2004 sur la réclamation déposée le 16 avril 2003, l'administration n'a pas respecté ce délai ; toutefois, il s'agit d'un délai d'ordre dont la violation est sans conséquence sur la procédure. Le grief est ainsi mal fondé.

4. Les époux K_____ considèrent qu'une somme de CHF 6'000.- doit être déduite à titre du remboursement d'une dette de CHF 60'000.- contractée suite à une affaire immobilière.

a. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 et du 31 août 2000 pour la LIPP-II (LIPP-I à LIPP-V – D 3 11-14 et D 3 16) - divisée désormais en cinq parties, qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05).

b. A teneur de l'article 3 b) de la LIPP, sont déduits du revenu de l'activité lucrative indépendante les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

L'article 9 lettre c LIPP-V dispose toutefois que les sommes affectées au remboursement des dettes ne sont pas déductibles.

Cet article a pratiquement la même teneur que l'ancien article 23 lettre b LCP en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et qui interdisait la déduction des sommes affectées au remboursement ou à l'amortissement des dettes des revenus bruts du contribuable.

c. Selon la doctrine, le remboursement des dettes, qu'elles soient privées ou commerciales, ne peut pas être porté en déduction des revenus du contribuable (J.M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 1980, page 117 ; K. A. VALLENDER, Schweiz. Steuerlexikon 1989, pages 284/285).

Au regard des textes légaux en vigueur dont la teneur parfaitement claire ne souffre aucune interprétation, c'est à juste titre que la commission a écarté la déduction de CHF 6'000.- à titre de remboursement de la dette.

5. Les recourants allèguent ensuite à titre subsidiaire, dans leur réplique devant la commission que, à défaut pour l'administration de prendre en considération le remboursement de la dette, cette dernière elle-même, à savoir CHF 60'000.- doit être déduite.

a. Selon l'article 68 LPA, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures, sauf exception prévue par la loi. A contrario, cette disposition interdit au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

b. L'objet d'une procédure administrative ne peut pas s'étendre ou se modifier qualitativement au fil des instances. Il peut uniquement se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés devant l'autorité de recours (JAAC 1999, n° 78, p. 734 ; ATA/812/2005 du 29 novembre 2005).

c. Si un recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre dans son mémoire de recours des conclusions qui sortent du

cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. Quant à l'autorité de recours, elle n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité-ci, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables et, en définitive, de priver les parties d'un degré de juridiction. Par conséquent, le recourant qui demande la réforme de la décision attaquée devant l'autorité de recours ne peut en principe pas présenter de conclusions nouvelles ou plus amples devant l'instance de recours, c'est-à-dire des conclusions qu'il n'a pas formulées dans les phases antérieures de la procédure (B. BOVAY, op. cit , p. 390/391).

En l'espèce, la déduction de la dette elle-même n'ayant pas fait l'objet de la décision de la commission, elle ne saurait être examinée par le Tribunal de céans.

6. Les recourants concluent à la déduction de CHF 5'567.- correspondant aux frais de leasing du véhicule professionnel du recourant.

L'administration a effectivement tenu compte de cette déduction, à hauteur de CHF 6'072.- comme indiqué dans les comptes annexés à la déclaration fiscale des recourants.

Le recours doit également être rejeté sur ce point.

7. Les recourants concluent à la déduction de CHF 7'611.- au titre de frais de déplacement liés à l'activité dépendante de Mme K_____ laquelle devait utiliser son véhicule privé des Mayens de C_____ à Sion (35 km aller-retour) et le train de Sion à Lausanne (aller-retour) pour se rendre sur son lieu de travail. Il s'agit de l'abonnement CFF pendant 10.5 mois x CHF 298.-, soit CHF 3'129.- auxquels s'ajoute le prix du trajet en voiture : 35 km x 197 jours x CHF 0,65, soit CHF 4'482.-.

- a. Aux termes de l'article 9 alinéa 1 1^{ère} phrase de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14), les dépenses nécessaires à l'acquisition du revenu et les déductions générales sont défalquées de l'ensembles des revenus imposables.

A teneur de l'article 3 alinéa 1 LIPP-V, les contribuables peuvent déduire de leurs revenus bruts un certains nombre d'éléments, notamment les frais de déplacement. Le montant de la déduction de ces frais est fixée forfaitairement à 3 % du revenu de chaque contribuable, correspondant au revenu brut après les déductions prévues à l'article 2, lettres a à c, à concurrence d'un montant minium de CHF 500.- et d'un maximum de CHF 1'500.-.

- b. Toutefois, à cet égard, la pratique cantonale va au-delà et fait siens les principes de l'article 5 de l'ordonnance sur la déduction des frais professionnels

des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct du 10 février 1993 (ODFP – RS 642.118.1).

Selon l'alinéa 1, au titre des frais nécessaires de déplacement entre le domicile et le lieu de travail, le contribuable qui emprunte les transports publics peut déduire ses dépenses effectives.

A teneur de l'alinéa 2, en cas d'utilisation d'un véhicule privé, le contribuable peut déduire, au titre des frais nécessaires à l'acquisition des revenus, les dépenses qu'il aurait eues en utilisant les transports publics.

Enfin, selon l'alinéa 3, s'il n'existe pas de transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger du contribuable qu'il y recourt, ce dernier peut déduire les frais d'utilisation d'un véhicule privé d'après des forfaits prévus par la loi.

8. A titre préalable, il s'agit de déterminer quel domicile doit être pris en considération, de Genève ou des Mayens de C_____.

a. Aux termes de l'article 2 alinéa 1 de la LIPP I, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement personnel lorsqu'elles sont domiciliées ou séjournent dans le canton.

b. Selon son alinéa 2, une personne a son domicile dans le canton lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement, ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral.

En l'espèce, les recourants ont été domiciliés au ____, rue x_____ à Genève du 1^{er} janvier au 15 novembre 2001, date à laquelle ils ont pris domicile dans le canton du Valais comme l'atteste le fichier de l'OCP.

Il appert que, pour la période susmentionnée, le domicile des recourants était à Genève.

Ainsi, c'est à juste titre que l'administration a pris en considération pro rata temporis un abonnement CFF entre Genève et Lausanne, lieu de travail de Mme K_____.

9. Mal fondé, le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 juillet 2006 par Madame et Monsieur K_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 juin 2006 ;

au fond :

le rejette ;

confirme la décision de la commission ;

met à la charge des recourants pris conjointement et solidairement un émolument de CHF 1'000.- ;

communique le présent arrêt à Madame et Monsieur K_____, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts ainsi qu'à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :