

REPUBLIQUE ET



CANTON DE GENEVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2724/2021 ICCIFD

JTAPI/579/2024

JUGEMENT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

DE PREMIÈRE INSTANCE

du 13 juin 2024

dans la cause

Monsieur A_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2015 de Monsieur A_____.
2. Dans leur déclaration fiscale 2015, les époux, domiciliés à B_____, ont fait valoir, pour l'ICC, une déduction de CHF 63'755.- à titre de « autres frais professionnels » en relation avec l'activité de l'époux pour C_____ (ci-après : C_____), société ayant son siège à D_____ au Canada.

Selon la liste annexée, les frais effectifs liés à l'acquisition du revenu déclarés correspondaient à une part proportionnelle du loyer et des charges pour des locaux autres que le domicile principal, le loyer de la place de parking pour les visiteurs, les frais de téléphone et d'internet, de courriers, d'informatique, de voyages et de déplacements à l'étranger, l'assurance responsabilité civile et choses, l'abonnement à la Feuille d'avis officielle de la République et canton de Genève (ci-après : FAO), les frais de représentation et divers. Il était précisé dans une note que certains frais nécessairement encourus dans l'exercice des fonctions du contribuable (espace à usage professionnel, matériel et consommables informatiques, frais de téléphone et internet, courriers, etc.) n'étaient pas systématiquement imputables à des mandats spécifiques et n'étaient dès lors pas remboursés par les mandants. Les justificatifs étaient disponibles sur demande.

3. Le 8 avril 2017, le contribuable a répondu à une demande d'informations de l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE).

Les deux sociétés en relation avec lesquelles il avait déclaré un revenu, C_____ et E_____ (ci-après : E_____), dont il était administrateur, ne lui délivraient pas de fiches de salaire, ni de certificats de salaire. Ses émoluments lui étaient versés trimestriellement, sans déductions ni prélèvements. Aucune des sociétés n'était affiliée à une caisse de compensation suisse. Il a notamment versé à la procédure les extraits bancaires relatifs au versement de ses émoluments d'administrateur ainsi que les deux « *Director Agreements* » le liant à C_____ et à E_____.

4. Le 3 juillet 2017, le contribuable a répondu à une nouvelle demande d'informations complémentaires de l'AFC-GE.

C_____ avait pour unique fonction d'être le *trustee* d'un trust de droit canadien dont la *settlor* et unique bénéficiaire de son vivant était une personne résidant au Royaume-Uni. Elle avait pour seul but de réunir sous forme d'entité juridique les trois personnes membres du conseil d'administration, dont la *settlor* et lui-même, qui, indirectement, à travers la société, remplissaient les fonctions de *trustee*. C_____ n'exerçait aucune activité commerciale ou autre pour compte propre, ce qui expliquait l'absence d'établissement stable au Canada ou ailleurs. Elle n'avait ni revenu, ni activité et ses charges étaient remboursées par le trust.

Il a notamment produit deux attestations confirmant qu'il n'avait aucun intérêt économique dans C_____ et E_____ en dehors de sa rémunération fixe conformément aux contrats.

5. Par bordereaux du 3 août 2017, l'AFC-GE a taxé les contribuables pour l'année 2015. Ce faisant, elle leur a refusé la déduction des frais professionnels effectifs sollicitée.

6. Le 2 septembre 2017, le contribuable, séparé entre-temps de son épouse, a élevé réclamation à l'encontre de ces bordereaux, contestant notamment les refus de prise en compte desdits frais.

C_____ ne disposait d'aucun bureau ou lieu d'activité et ne pouvait lui procurer une place de travail. Il consacrait la plus grande partie de son temps, tous les jours de la semaine, aux affaires du trust dont dépendait la société. Plusieurs pièces de son appartement, hormis celle où il dormait de temps à autre, servaient principalement à l'exercice de son activité professionnelle. Les documents et équipements à usage essentiellement professionnel occupaient une plus grande partie des espaces de rangement que ses effets personnels. Il devait pouvoir recevoir chez lui différents intervenants et conseillers extérieurs dans les affaires du trust. Il s'agissait plus d'un lieu de travail que d'un lieu de vie ou d'habitat. Il n'y avait aucune alternative hormis une éventuelle location pour son compte propre et donc un coût supplémentaire.

La réclamation portait également sur un autre point (charges de famille), qui n'est actuellement plus litigieux.

7. Le 1^{er} juillet 2018, le précité a répondu à une demande d'informations de l'AFC-GE. Les autres frais professionnels effectifs s'élevaient finalement, selon lui, à CHF 63'919.56.

8. Le 10 juillet 2018, le contribuable a produit une attestation confirmant qu'C_____ ne mettait pas de bureaux à sa disposition.

9. Par décisions du 13 juillet 2021, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. S'agissant de la déduction des autres frais professionnels effectifs, l'employeur remboursait au travailleur tous les frais imposés par l'exécution du travail. Le contrat produit allait dans le même sens. Les déductions sollicitées ne pouvaient pas être admises. Elle lui a également remis des bordereaux rectificatifs.

10. Par acte du 12 août 2021, le contribuable a interjeté recours devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le tribunal) à l'encontre de ces décisions et de ces bordereaux. Il a conclu à la prescription du droit de taxer, à la déduction des charges de famille et des frais d'acquisition effectifs de revenus professionnels. Enfin, il a contesté le montant des intérêts compensatoires négatifs et des intérêts moratoires mis à sa charge.

11. Par jugement du 25 avril 2022 (JTAPI/407/2022), le tribunal a rejeté le recours.

Il a notamment retenu que lesdits frais, soit notamment les loyers pour les locaux et les frais d'assurance y relatifs, les loyers pour la place de parking pour les visiteurs et les frais courants, devaient être remboursés par C_____, dès lors qu'ils étaient imposés par l'exécution du travail, conformément au droit suisse du travail,

applicable en vertu du droit international privé. Le contribuable n'était pas parvenu à renverser la présomption ainsi instaurée, n'ayant pas apporté d'éléments permettant de retenir que les frais n'étaient pas pris en charge par C_____. L'art. 2.3 du contrat prévoyait expressément le remboursement de tels frais et la distinction sur la notion d'« *out-of-the-pocket expenses* » ne pouvait être suivie. En l'absence de certificat de salaire, on ignorait si ces montants n'avaient pas été versés au contribuable, qui n'avait pas remis l'entier de ses relevés bancaires de 2015, mais uniquement des extraits. Au surplus, même s'ils n'avaient pas été versés, le précité y aurait droit, à moins d'accepter de mettre à la charge de la collectivité publique, par le biais de la déduction de ses impôts, un manquement de son employeuse.

12. Par arrêt du 6 juin 2023 (ATA/604/2023), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a admis partiellement le recours interjeté par le contribuable à l'encontre du JTAPI/407/2022.

Elle a retenu qu'il n'était 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 C_____, comme l'avait fait l'AFC-GE et le tribunal, une telle obligation étant contredite par le dossier. Les frais allégués devaient par conséquent être examinés chacun séparément pour déterminer s'ils pouvaient être admis aux regard des conditions légales et jurisprudentielles. Eu égard au double degré de juridiction, la cause a été renvoyée au tribunal.

En outre, la question des intérêts moratoires et des intérêts compensatoires négatifs dépendait du montant de l'ICC et de l'IFD et donc de l'issue de la procédure devant le tribunal. Celui-ci devait donc également se prononcer à nouveau sur cette question.

Pour le surplus, le recours a été rejeté. Cet arrêt n'a pas fait l'objet d'un recours au Tribunal fédéral.

13. Le 28 août 2023, le tribunal a imparti un délai au recourant pour produire toutes pièces utiles permettant d'examiner la déduction des frais professionnels et se déterminer de manière circonstanciée.
14. Par pli du 28 septembre 2023, le contribuable a exposé qu'il avait droit pour l'année 2015 à une déduction pour frais professionnels se chiffrant à CHF 63'919.-, cette somme était détaillée dans un tableau annexé.

Ces coûts comprenaient la part professionnelle du total des dépenses suivantes :

- loyer et charges de son appartement (CHF 45'072.-), ainsi que frais de parking visiteurs (CHF 2'400.-), (40 %, 40 % et 100 % respectivement) ;
- frais de téléphone et d'internet (80 %), (CHF 2'489.52) ;
- frais de courrier (90 %), (CHF 598.19) ;
- frais informatiques, à savoir encre, papier, ainsi que WeTransfer (80 % et 100 % respectivement), (CHF 554.92), ainsi que ;

- les autres frais professionnels, soit l'assurance RC/choses (CHF 297.46), l'abonnement à la FAO (CHF 195.-), ainsi que les frais de représentation (CHF 12'312.50), (40 %, 100 % et 100 % respectivement).

Ces frais étaient indispensables à l'exercice de sa profession. Il s'était, en effet, engagé auprès de C _____ et, dans une moindre mesure, de E _____, dont l'activité était pratiquement négligeable par rapport à l'ensemble. Sans engager ces dépenses, il n'aurait pas pu obtenir les revenus de son activité professionnelle.

S'agissant de la question des intérêts moratoires et des intérêts compensatoires négatifs, il s'était fié à l'utilisation du logiciel GeTax. Or, pour l'année 2015, il avait déterminé un montant d'impôt inférieur de CHF 1'835.- à la somme des acomptes qu'il avait payés. L'AFC-GE avait pris plus de trois ans à statuer sur sa réclamation, de sorte que durant cette période, les intérêts avaient continué à courir. Au vu des déficiences de l'autorité intimée, les intérêts devaient être suspendus et demeurer sans effet.

Il a produit un chargé de pièces.

15. Dans ses déterminations du 6 novembre 2023, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours en tant qu'il concernait les intérêts moratoires et compensatoires négatifs. Le contribuable pouvait prétendre à une déduction de CHF 34'594.- à titre d'autres frais indispensables à l'exercice de sa profession.

Étaient admis, dans la mesure sollicitée par l'intéressé, les frais de parking visiteurs, de téléphone et d'internet, de courrier, d'informatique, ainsi que d'abonnement à la FAO, soit des frais s'élevant à CHF 6'237.60.

N'étaient en revanche que partiellement acceptés : le loyer et les charges de l'appartement, les primes d'assurance RC et choses, ainsi que les frais de représentation :

- i. Le recourant avait besoin de deux pièces de son appartement à titre professionnel. Ce logement comportant huit pièces, 25 % (et non 40 %) du loyer et des charges constituaient donc des frais professionnels.
 - ii. Ce raisonnement s'appliquait également aux primes d'assurance RC et choses. Seuls 25 % (et non pas 40 %) de ce montant représentaient des dépenses professionnelles.
 - iii. Enfin, il n'avait pas droit à des frais de représentation en lien avec la rémunération perçue de E _____, dès lors qu'il n'avait exercé qu'une activité très restreinte pour cette société. Tel était également le cas s'agissant de C _____, étant donné que cette société n'avait pas annoncé à l'AFC-GE le montant des allocations forfaitaires pour validation et n'avait pas mentionné celles-ci dans le certificat de salaire du recourant.
16. Le 28 novembre 2023, le contribuable a pris acte de la position de l'AFC-GE, consistant à admettre les frais professionnels à concurrence de CHF 6'237.60. Le surplus était contesté.

Son appartement ne comportait que cinq pièces, tout au plus six, ainsi qu'il en résultait des plans annexés. D'après ses calculs, 46 % de la surface de son logement avait été utilisée à des fins professionnelles. L'AFC-GE fondait exclusivement ses arguments sur le contrat de bail et les libellés des paiements des loyers au moyen du système de paiement LSV. Or, ces pièces n'étaient pas pertinentes, car elles étaient contredites par les plans susmentionnés.

A priori, la déduction pour frais de représentation en lien avec son activité exercée pour E_____ n'était que partiellement justifiée, dans la mesure où sa fonction d'administrateur impliquait relativement peu d'interactions avec des tiers hors séances du conseil d'administration.

Il contestait *toute assimilation du mandat le liant à C_____ à une relation contractuelle de nature à lui conférer un statut de travailleur dépendant*. Son activité n'avait été annoncée comme dépendante au seul motif que celle-ci ne correspondait pas aux critères répondant à une activité commerciale pour compte propre. Dans son arrêt du 6 juin 2023, la chambre administrative ne s'était pas prononcée sur la qualification d'activité dépendante ou indépendante de son activité.

L'information sur laquelle se fondait l'AFC-GE (6/2005 du 7 décembre 2005 – ci-après : l'information 6/2005), s'appliquait aux entreprises, sises dans le canton ou en Suisse, mais non à celles ne disposant pas d'établissement stable en Suisse. En sa qualité d'administrateur unique d'C_____, son « fort devoir d'administrateur était indéniable ». Il était impensable qu'C_____ puisse suivre ou respecter le protocole de l'autorité intimée relatif aux allocations de frais forfaitaires de condition dépendante fixé par l'information 6/2005. Les frais de représentation devaient être admis à concurrence de CHF 7'500.-, à savoir le montant déclaré de CHF 12'312.50 moins ceux se rapportant à l'activité exercée pour E_____, en CHF 4'812.50.

17. Par écriture du 19 décembre 2023, l'AFC-GE a persisté dans les conclusions de sa réponse du 6 septembre précédent. La chambre administrative avait retenu (ATA/604/2023 du 6 juin 2023 consid. 3.3) qu'il y avait lieu de s'en tenir à l'exercice par le contribuable d'une activité professionnelle dépendante. Dès lors, l'information 6/2005 s'appliquait et aucun frais de représentation ne devait être admis en déduction. Enfin, s'agissant du calcul des pièces de l'appartement, il convenait de se fier au contrat de bail du 22 février 2007, ainsi qu'à l'avis de majoration du loyer du 20 août 2012.
18. Le 24 décembre 2023, le contribuable a derechef fait valoir que son appartement ne comprenait pas six pièces habitables. Il s'est fondé sur une photographie représentant des circuits de distribution du chauffage (bain, chambre, chambre, sauna, toilettes, séjour, cuisine, séjour, séjour). Ce n'était pas seulement deux des cinq pièces habitables qui avaient été consacrées à son activité professionnelle, mais également d'autres, notamment le séjour, qui avait également servi à l'accueil et à de fréquentes séances de travail avec des intervenants extérieurs dans la gestion du

trust. Ainsi, en 2015, plus de 40 % de la valeur des surfaces avait été utilisée à des fins professionnelles. Il persistait à revendiquer une déduction de CHF 45'072.- et CHF 297.-.

Contrairement à ce qu'avait retenu l'AFC-GE, la chambre administrative n'avait pas considéré qu'il avait exercé une activité lucrative indépendante. Elle ne s'était pas prononcée sur cette question.

À partir du 18 avril 2016 et jusqu'au 3 avril 2017, il n'avait aucune raison de s'inquiéter d'une éventuelle insuffisance de versement d'acomptes ou de douter de l'intégrité des données générées par GeTax. Le montant calculé par ce logiciel et celui ressortant du bordereau querellé, dix fois plus élevé, rendait impossible toute détermination du montant de son imposition. Aucun intérêt débiteur ne pouvait dès lors lui être facturé à compter du 3 août 2017, ou à tout le moins depuis le 9 octobre 2018.

19. Le détail des pièces et des arguments des parties sera repris, ci-après, dans la mesure utile.

EN DROIT

1. Le présent recours est recevable (JTAPI/407/2022 du 25 avril 2022 consid. 2), non remis en cause sur ce point par l'ATA/604/2023 du 6 juin 2023.
2. Dans son écriture du 6 novembre 2023, l'AFC-GE a admis en déduction un montant de CHF 6'237.60 à titre d'autres frais indispensables à l'exercice de la profession du recourant, à savoir les frais de parking visiteurs, de téléphone et d'internet, de courrier, d'informatique, ainsi que d'abonnement à la FAO.

Le tribunal donnera acte de son engagement à l'autorité intimée. Le recours doit dès lors être admis sur ce point.

3. Le recours porte sur la question de savoir si et dans quelle mesure le contribuable a droit à des déductions pour frais professionnels. Quoi qu'en pense l'intéressé, la qualification de la nature de l'activité qu'il exerce – indépendante ou salariée – n'a pas à être examinée par le tribunal, car la chambre administrative, aux considérants 3.3 et 6 de son arrêt du 6 juin 2023, a déjà examiné le litige sous l'angle d'une activité dépendante.
4. 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 (ci-après : DFF) 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 DFF 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.

5. 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).

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).

6. Le contribuable fait valoir en déduction une part professionnelle du montant du loyer de son appartement et de ses charges, ainsi que des primes d'assurance RC et choses.

7. Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1033/2017 du 31 mai 2018 = RDAF 2019 II 656 consid. 3.1 et 3.2), les frais d'utilisation d'un bureau privé peuvent seulement être considérés, non comme des coûts de la vie, mais comme des autres frais indispensables à l'exercice de la profession au sens de l'art. 26 al. 1 let. c LIFD, lorsque le contribuable doit régulièrement fournir une part essentielle de ses activités professionnelles à la maison, parce que l'employeur ne met pas à disposition une place de travail appropriée et lorsque le contribuable dispose dans son logement privé d'une chambre particulière destinée principalement à des fins professionnelles et non privées. Si une chambre est utilisée principalement, mais pas exclusivement, à des fins professionnelles, la part de coût supportée pour l'utilisation privée doit être imputée sur les coûts de la vie.

L'octroi d'une déduction pour place de travail comme déduction pour charges professionnelles suppose que le contribuable doive effectuer une part importante de son travail professionnel à domicile (cf. par exemple la pratique du canton de Bâle-Campagne, qui se base sur 40 % du temps de travail). Dès lors, le fardeau de la preuve pour ce fait réducteur de l'impôt incombe au contribuable, conformément à la règle du fardeau de la preuve applicable de manière générale en droit fiscal.

8. En l'espèce, la question pourrait se poser de savoir si le recourant peut prétendre en soi à une déduction pour utilisation d'une chambre de travail privée à des fins professionnelles au sens de l'art. 7 al. 1 OFP, dès lors qu'il n'a pas démontré qu'il effectuait au moins 40 % de son activité pour C_____ depuis son domicile. Cette question peut toutefois demeurer ouverte, l'AFC-GE n'ayant pas remis en cause le principe de la déduction.

Demeure ainsi seule litigieuse l'ampleur du montant déductible. Le contribuable indique qu'il utilise deux pièces de son logement comportant six pièces dans un but professionnel et revendique de la sorte une déduction se montant à 40 % du loyer et des charges. De son côté, l'autorité intimée soutient que celle-ci ne peut s'élever qu'à 25 %, proportion équivalant à deux pièces utilisées à des fins professionnelles sur un total de huit.

La position de l'autorité intimée doit être confirmée. En effet, il résulte du contrat de bail du 22 février 2007 et de l'avis de majoration du loyer du 20 août 2012 – produits en annexe à la pièce 7 à l'écriture du recourant du 28 septembre 2023 – que dit logement comporte huit pièces et non pas six comme le soutient ce dernier. Ce chiffre est corroboré par les relevés du compte détenu par le recourant auprès d'UBS SA pour l'année 2015, dont les libellés relatifs aux paiements des loyers de ce logement mentionnent : « appartement attique 8 pièces ».

En outre, l'annotation manuscrite du nombre de pièces figurant sur le contrat de bail (le chiffre huit étant remplacé par un six, écrit à la main) ne saurait être probante, dès lors qu'elle a été écrite à une date indéterminée et par une personne inconnue. Par ailleurs, le recourant n'apporte aucune explication convaincante quant à la raison pour laquelle l'avis de majoration du loyer et les relevés bancaires font état d'un appartement de huit pièces, alors que selon lui, il n'en comporte que

six. A cela s'ajoute qu'il ne ressort pas du plan produit en annexe à l'écriture du recourant du 28 novembre 2023 que le logement de celui-ci se composerait de six pièces. Enfin, la photographie représentant des circuits de distribution du chauffage, transmise en annexe à l'écriture du recourant du 24 décembre 2023, ne saurait être retenue à titre de moyen de preuve, au seul motif déjà que l'on ignore à quel appartement elle se rapporte.

Sur le vu des éléments matériels et objectifs figurant au dossier, le tribunal retiendra que le logement occupé par le recourant en 2015 comportait huit pièces.

Partant, sur un montant total de loyers et de charges de CHF 112'680.-, 25 %, soit CHF 28'170.-, seront considérés comme charges professionnelles et donc déductibles et non pas CHF 45'072.-, comme indiqué par le recourant dans son tableau annexé à son écriture du 28 septembre 2023 (pièce 6).

Les primes d'assurance RC/choses, qui totalisent CHF 743.65 suivent le même sort que les loyers et les charges. 25 % de cette somme, à savoir CHF 186.- pourront ainsi être considérés comme des frais de nature professionnelle et non pas CHF 297.46, comme l'indique le contribuable en pièce 6.

Sur ce point, le recours doit ainsi être admis partiellement.

9. Le contribuable sollicite l'octroi d'une déduction pour frais de représentation.

L'information 6/2005 prévoit que les frais engagés par un employé dans le cadre de son activité professionnelle sont remboursés par son employeur selon les contraintes et modalités prévues par les dispositions de l'article 327a de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220). Sur le plan fiscal, le remboursement de ces frais ne saurait, dès lors qu'ils sont effectifs, être imposé dans le chef de l'employé puisqu'ils ne constituent pas un réel revenu. Si ce remboursement de frais effectifs devait être intégré dans les revenus bruts du travail de l'employé, une déduction correspondante devrait être admise pour la détermination du revenu imposable, à titre de frais d'acquisition du revenu (let. A)

Cette information prévoit également, sous let. C3 que le fait de se fonder sur le critère de la fonction n'est pas satisfaisant, parce qu'il en existe un grand nombre et que le seul titre ne justifie pas que l'on ait un devoir de représentation effectif et assumé personnellement. L'administration fiscale retient le critère du niveau de rémunération pour exclure du champ d'application les employés auxquels le devoir de représentation n'est pas reconnu. Sur la base des données statistiques disponibles, l'administration admet qu'un fort devoir de représentation peut être reconnu dès que le salaire brut total atteint ou dépasse CHF 150'000 par année pour un degré d'occupation de 100 %. En-dessous de ce seuil, les allocations pour frais forfaitaires de représentation sont imposables au titre de revenus de l'activité lucrative dépendante.

Afin que tout ou partie des allocations forfaitaires pour frais de représentation ne représente pas un revenu imposable chez les employés concernés, l'employeur doit

établir une « liste du personnel bénéficiant d'allocations forfaitaires pour frais de représentation » et la faire approuver par l'AFC-GE. Les allocations forfaitaires pour frais de représentation versées par un employeur n'ayant pas fait approuver la liste précitée seront considérées comme salaires supplémentaires, déductibles chez l'employeur à titre de charges, mais imposables chez les employés au titre de revenus de l'activité lucrative dépendante (let. C4).

La let. C5 règle la procédure applicable aux entreprises dont le siège se trouve hors canton et qui disposent d'employés à Genève.

10. En l'espèce, au vu de l'écriture du recourant du 28 novembre 2023, le tribunal retient qu'il a renoncé à cette prétention en rapport avec son activité exercée pour E_____.

L'AFC-GE fait valoir que le recourant n'a pas droit à des frais de représentation en lien avec sa rémunération perçue d'C_____, étant donné que cette société ne lui a pas annoncé le montant des allocations forfaitaires pour validation et n'a pas mentionné celles-ci dans le certificat de salaire du recourant.

De son côté, le recourant soutient que l'information 6/2005, sur laquelle se fonde l'autorité intimée, s'applique aux entreprises sises dans le canton ou en Suisse, mais non à celles ne disposant pas d'établissement stable en Suisse. En sa qualité d'administrateur unique d'C_____, « fort devoir d'administrateur était indéniable ». Il était impensable qu'C_____ puisse suivre ou respecter le protocole de l'autorité intimée relatif aux allocations de frais forfaitaires de condition dépendante, fixé par l'information 6/2005. Les frais de représentation devaient être admis à concurrence de CHF 7'500.-, à savoir le montant déclaré de CHF 12'312.50 moins ceux se rapportant à l'activité exercée pour E_____, en CHF 4'812.50.

Le contribuable ne peut être suivi. Certes, le contrat liant le contribuable à C_____ stipule que sa rémunération englobe, outre des honoraires d'administrateur (ch. 2.1), le remboursement de frais par la société (*expense reimbursement*), comprenant les frais de voyages et les autres « *out-of-pocket expenses* », justifiés par les services rendus par l'administrateur (ch. 2.3). Toutefois, l'intéressé n'a pas démontré qu'il aurait bénéficié en 2015, notamment en décembre, d'une allocation pour frais de représentation de la part d'C_____, d'un montant total s'élevant à CHF 12'312.50, selon le tableau annexé à son écriture du 28 septembre 2023. En outre, il n'a jamais remis à l'AFC-GE de fiches de salaire en faisant état, admettant dans sa lettre du 8 avril 2017 à l'AFC-GE, qu'C_____ n'établissait pas de telles attestations. Il n'a pas non plus transmis à l'autorité son relevé de compte du mois de décembre 2015 auprès d'UBS SA.

Dès lors qu'il ne ressort d'aucune pièce du dossier que le contribuable a exposé des dépenses pouvant être qualifiées de frais de représentation, il n'a pas droit à une déduction à ce titre.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté sur ce point.

11. Le contribuable conteste les intérêts moratoires, ainsi que les intérêts compensatoires négatifs qui ont été mis à sa charge.
12. En droit fédéral, l'IFD est perçu sur la base de la taxation. Lorsque celle-ci n'est pas encore effectuée au terme d'échéance, l'impôt est perçu à titre provisoire. Il est fixé sur la base de la déclaration ou sur celle de la taxation précédente ou encore selon une estimation du montant dû (art. 162 al. 1 LIFD). Les impôts perçus à titre provisoire sont imputés sur les impôts dus selon la taxation définitive (art. 162 al. 2 LIFD). Si les montants perçus sont insuffisants, la différence est exigée ; les montants perçus en trop sont restitués. Le DFF arrête les conditions auxquelles ces montants portent intérêt.

Selon l'art. 163 al. 1 1^{ère} phr. LIFD, les impôts doivent être acquittés dans les trente jours suivant l'échéance. Le débiteur de l'impôt qui n'a pas acquitté les montants dus dans les délais doit verser un intérêt moratoire fixé par le DFF (art. 164 al. 1 LIFD).

En application de ces dispositions, le DFF a édicté l'ordonnance sur l'échéance et les intérêts en matière d'IFD du 10 décembre 1992 (RS 642.124). Celle-ci dispose que le terme général d'échéance est fixé au 1^{er} mars de l'année civile qui suit l'année fiscale et qu'un bordereau définitif ou provisoire est établi pour ce terme d'échéance, conformément à l'art. 162 al. 1 LIFD (art. 1 al. 1) et qu'un intérêt moratoire commence à courir trente jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire (art. 3 al. 1 let. a).

Ainsi, l'obligation de payer des intérêts débute sans sommation trente jours après l'échéance de l'impôt lorsqu'il a fait l'objet d'un bordereau définitif ou provisoire (Pierre CURCHOD, in Yves NOËL, Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} édition, 2017, art. 164, § 3, p. 1890).

13. En droit cantonal, l'art. 14 de la loi relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales du 26 juin 2008 (LPGIP - D 3 18) prévoit des intérêts compensatoires négatifs.

Durant la période fiscale, les impôts cantonaux et communaux annuels sur le revenu et la fortune des personnes physiques sont perçus à titre provisoire, sous forme d'acomptes (art. 4 al. 1 et 5 al. 1 LPGIP). Un intérêt moratoire est perçu sur les acomptes payés tardivement ou impayés en totalité ou en partie (art. 9 al. 1 LPGIP), lequel court dès l'expiration du délai de paiement de l'acompte concerné, jusqu'au paiement, respectivement et au plus tard jusqu'au terme général d'échéance (art. 9 al. 3 LPGIP).

Selon l'art. 12 LPGIP, les impôts périodiques des personnes physiques sont échus le 31 mars de l'année civile qui suit l'année fiscale (al. 1), le terme général d'échéance étant maintenu si le contribuable n'a reçu, à cette date, aucune décision de taxation (al. 3). A teneur de l'art. 14 LPGIP, si, au terme général d'échéance, les montants perçus à titre provisoire pour l'année ou la période fiscale sont insuffisants

par rapport à l'impôt fixé dans le bordereau de taxation, la différence est soumise à un impôt compensatoire (al. 1). Les intérêts compensatoires négatifs courent à partir du terme général d'échéance jusqu'à la date de notification du bordereau de taxation et du décompte final (al. 2). En cas de versements volontaires ou de transferts de crédits postérieurs au terme général d'échéance, la différence est rectifiée et les intérêts courent, durant la période visée à l'al. 2, pro rata temporis (al. 3). Ils sont facturés au compte du contribuable lors de la notification du décompte final (art. 15 al. 2 du règlement relatif à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales - RPGIP - D 3 18.01).

Le montant des acomptes doit être augmenté, réduit ou supprimé, lorsqu'il est établi, sur la base des éléments communiqués par le contribuable, que l'impôt qui sera fixé dans le bordereau de taxation sera sensiblement supérieur ou inférieur à celui des acomptes facturés (art. 5 al. 4 LPGIP).

14. Le Tribunal fédéral a confirmé le droit de l'AFC-GE de percevoir des intérêts financiers (arrêt 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4), actuellement : des intérêts compensatoires négatifs.

Dans le système d'imposition postnumerando, l'impôt dû ne peut être connu avant la fin de la période fiscale, puisque celle-ci coïncide avec la période de calcul, de sorte que seuls les acomptes provisionnels sont acquittés durant celle-ci. L'échéance décalée par rapport à la fin de la période fiscale s'explique par l'impossibilité matérielle, pour les contribuables, dans un tel système, d'anticiper le montant d'impôts dû à la fin de l'année fiscale. Un délai de trois mois, correspondant au délai pour remplir la déclaration d'impôts, doit dès lors leur permettre d'estimer au plus près leur charge fiscale de l'année précédente et d'effectuer, le cas échéant, un versement complémentaire avant que ne démarre le calcul des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Ce système d'intérêts a pour but, notamment, d'assurer une égalité de traitement entre les contribuables qui, après la période fiscale, se voient notifier rapidement leur décision de taxation et ceux pour lesquels cette décision n'arrive que plus tard. Il appartient aux contribuables d'estimer le montant de leurs impôts, afin, le cas échéant, de payer un éventuel solde, si celui-ci devait s'avérer supérieur aux acomptes provisionnels et d'éviter des intérêts financiers ou compensatoires négatifs. Une fois la déclaration d'impôt remplie, cet exercice est simple, puisque le site de l'AFC-GE propose une « calculette » à cette fin, laquelle nécessite uniquement d'entrer certaines données, comme la situation familiale ou les revenus, contenues dans la déclaration d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_520/2011 du 8 mai 2012 consid. 3.4 et les références citées).

15. En matière fiscale, si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, au moins, d'en faire part à l'autorité fiscale (cf. ATF 135 II 86 consid. 4.3 et les références).
16. En l'espèce, le recourant ne conteste pas, à juste titre, le droit de l'AFC-GE de percevoir des intérêts moratoires et des intérêts compensatoires négatifs. Il ne

critique pas non plus leur calcul. Le requérant conclut à l'annulation de ces intérêts au motif qu'ils découleraient du motif qu'ils découleraient du tard pris par l'AFC-GE pour le taxer.

Sur le plan fédéral, il résulte du relevé de compte d'IFD 2015 du 13 juillet 2021 que le contribuable n'a effectué aucun versement consécutivement à la notification du bordereau du 3 août 2017. Il ne peut, dès lors, se plaindre que des intérêts moratoires ont été mis à sa charge conformément aux dispositions susmentionnées.

Au niveau cantonal, il ressort du relevé du décompte final ICC 2015 du 13 juillet 2021 que le requérant n'a versé aucun montant jusqu'au terme général d'échéance, qu'il a effectué un versement de CHF 1'860.- le 18 avril 2016, puis encore deux versements de CHF 917.50 chacun à fin janvier 2018, alors même que l'AFC-GE lui avait déjà notifié un bordereau d'ICC le 3 août 2017 qui laissait apparaître un montant total d'impôt de plus de CHF 19'500.-.

Au vu de ce qui précède, le tribunal ne saurait suivre le requérant dans son argumentation au motif qu'il est établi par les pièces au dossier – et au demeurant non contesté par le requérant – qu'au terme général d'échéance, le montant de ses acomptes provisionnels était insuffisant par rapport à l'impôt fixé selon le bordereau d'ICC du 13 juillet 2021. Par ailleurs, si le requérant estimait que l'AFC-GE tardait à le taxer, il aurait pu la mettre en demeure et, cas échéant, recourir devant le tribunal pour déni de justice. En tout état, force est de constater que si le requérant avait procédé à des avances suffisantes, aucun intérêt ne lui aurait été facturé, ce indépendamment du temps pris par l'autorité intimée pour le taxer.

Partant, c'est à bon droit que l'AFC-GE a facturé au requérant des intérêts compensatoires négatifs.

17. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement et le dossier doit être renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles taxations dans le sens des considérants qui précèdent.
18. En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le requérant, qui obtient partiellement gain de cause, est condamné au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais déjà effectuée. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- sera restitué au requérant.
19. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE PREMIÈRE INSTANCE

1. déclare recevable le recours interjeté le 12 août 2021 par Monsieur A_____ contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 13 juillet 2021 ;
2. l'admet partiellement ;
3. renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants ;
4. met à la charge du recourant un émolument de CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais déjà effectuée, et ordonne la restitution, en sa faveur, du solde de cette avance, soit CHF 200.- ;
5. dit que, conformément aux art. 132 LOJ, 62 al. 1 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (10 rue de Saint-Léger, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant.

Siégeant : Laetitia MEIER DROZ, présidente, Laurence DEMATRAZ et Jean-Marc WASEM, juges assesseurs.

Au nom du Tribunal :

La présidente

Laetitia MEIER DROZ

Copie conforme de ce jugement est communiquée aux parties.

Genève, le

La greffière