

du 2 mars 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

Madame G. et Monsieur C. C.

A/1994/2003-FIN

EN FAIT

1. Monsieur C. C., domicilié à ..., exploite l'entreprise individuelle S., active dans le domaine des prestations de services informatiques. Son épouse, Madame G. C., est secrétaire médicale salariée dans le canton de Genève.
2. Dans la déclaration d'impôts 2000 concernant les revenus qu'ils avaient réalisés en 1999, M. et Mme C. (ci-après : les époux C. ou les contribuables) ont annoncé un revenu net de CHF 105'497.- ainsi qu'une fortune de CHF 169'824.-.
3. Dans un premier temps, l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : l'AFC ou l'administration) a notifié aux contribuables un bordereau de taxation provisoire, puis elle sollicité des renseignements complémentaires, qu'elle n'a pas intégralement obtenus.
4. Le 18 septembre 2002, l'administration a remis aux contribuables un bordereau rectificatif aux termes duquel le revenu imposable était porté à CHF 172'678.-. En revanche, il n'y avait pas de fortune imposable. Bien que visant les dispositions concernant la taxation d'office, il n'est pas fait mention d'une amende infligée aux contribuables.
5. Suite à une réclamation des époux C., l'AFC a ramené le revenu imposable à CHF 151'571.- par décision du 13 décembre 2001. L'administration a écarté toutes les déductions liées à l'activité indépendante de M. C., ces dernières n'étant pas justifiées par pièces.
6. Les époux C. ont alors saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Ils ont exposé que, pendant l'année 1999, M. C. avait obtenu des mandats à Buchs, dans le canton de Saint-Gall. Le chiffre d'affaires brut de l'entreprise était de CHF 136'368.- et les frais suivants devaient être déduits :

- logement 12 x CHF 600.- =	CHF
7'200.-	
- frais annexes (électricité CHF 60.-	
+ CHF 60.- + CHF 30.- =	CHF

150.-		
- transport CFF 49 x CHF 83,50 =		CHF
4'091.-		
- taxi 20 x CHF 12.- =		CHF
240.-		
- consommation (2 repas, petit-déj. 245 x CHF 50.-		<u>CHF</u>
<u>12'250.-</u>		
	TOTAL	CHF
23'931.-		

7. L'AFC a relevé que les frais dont les contribuables sollicitaient la déduction n'étaient pas justifiés par pièces, de sorte qu'ils devaient être écartés.

Ultérieurement, les contribuables ont produit un certain nombre de documents, tels que quittances de café, de restaurants, tickets de train, contrat de location d'un studio à Buchs, etc.

8. Par décision du 25 septembre 2003, la commission a partiellement admis le recours, considérant que M. C. habitant à Genève et ayant travaillé à ...- ... pendant l'année 1999, les frais de location du studio et les frais annexes devaient être déduits, soit CHF 7'200.-. Les frais de déplacement, soit 49 trajets aller et retour en train de Genève à Buchs, à demi-tarif, soit CHF 4'091.- ainsi que 20 trajets en taxi entre le logement de M. C. et son lieu de travail soit CHF 240.- devaient aussi être admis. S'agissant des frais de repas, une déduction de CHF 5'600.-, au lieu de CHF 12'250.- devait être admise. Pour déterminer ce chiffre, la commission s'est fondée, par analogie, sur l'ordonnance du département fédéral des finances du 10 février 1993 sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct (RS 642.11.1). La somme de CHF 5'500.- était le maximum admis.

9. L'AFC a recouru au Tribunal administratif le 16 octobre 2003.

S'agissant des frais de déplacement, le maximum admissible, selon l'article 21 lettre o chiffre 2 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05), était le montant de l'abonnement général, soit CHF 2'800.-. Les frais de taxi, en CHF

240.- devaient aussi être pris en compte. L'AFC admettait, dans sa pratique, que les contribuables travaillant hors canton ajoutent à cette somme CHF 900.-, soit CHF 450.- pour les trajets entre le domicile privé et la gare et CHF 450.- pour les trajets entre la gare et le lieu de travail, lorsque l'abonnement général des CFF ne procurait pas la gratuité des transports dans les villes concernées. En l'espèce, l'abonnement CFF accordait un tel avantage à Genève et dans la ville de ...- C'était donc une déduction de CHF 3'040.- voire de CHF 3'490.- qui devait être admise et non de CHF 4'331.-.

La déduction pour les frais de logement hors du domicile devait être plafonnée à CHF 6'000.-, correspondant à la location d'une chambre et non d'un second appartement loué au lieu de travail, lorsque les contribuables ne pouvaient pas regagner leur domicile pendant la semaine. Ce chiffre se fondait sur le loyer d'une chambre meublée, variant de CHF 300.- à CHF 500.- suivant les régions. Cette pratique de l'administration avait été confirmée par le Tribunal administratif dans un arrêt S. du 2 février 1993.

10. Les époux C. se sont opposés au recours le 20 novembre 2003. Le mandat obtenu par M. C. aurait pu être annulé en tout temps par la société, avec un délai de trente jours. En raison de cette incertitude il ne justifiait pas d'acquiescer un abonnement général en début d'année. De plus, les transports publics de la ville de Buchs n'étaient pas gratuits pour les porteurs d'un abonnement général.

Enfin, lorsqu'il avait obtenu son mandat, M. C. avait dû entrer en service très rapidement, ce qui l'avait empêché de chercher la chambre la moins chère. Il avait rapidement trouvé une chambre meublée, avec un service de nettoyage, dans un petit hôtel de Buchs.

11. Entendues en comparution personnelle le 2 février 2004, les parties ont campé sur leurs positions. M. C. a précisé que, lorsqu'il était à Buchs, il se déplaçait à bicyclette, sauf lorsque le temps était trop mauvais, auquel cas il prenait un taxi.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Le 1er janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP, divisée désormais en quatre parties (LIPP-I, LITPP-II, LIPP-III et LIPP-IV) - qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la LCP.

En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR, Droit administratif, vol. I, 1994, p. 170; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4e éd., Bâle 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (B. KNAPP, op. cit., p. 118).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoient pas un effet rétroactif. Au contraire, l'article 6 de la nouvelle loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (LITPP-II - D 3 12) prévoit même expressément que la détermination de la période de taxation (article 2 al. 1 LITPP-II remplaçant l'article 17 LCP) n'est régie par le nouveau droit qu'à partir de l'exercice 2001.

Le recours sera dès lors jugé selon le droit applicable à l'époque des faits allégués.

3. Selon l'article 21 aLCP, les contribuables peuvent déduire de leurs revenus bruts un certain nombre d'éléments.

La doctrine et la jurisprudence ont précisé que seuls les frais naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé et effectivement exposés, en sont déductibles. Il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession 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, indispensable, incombe au contribuable (ATA P. du 20 novembre 2001 et les références citées).

Les exceptions à l'impôt, énumérées limitativement à l'article 21 aLCP, entraînent une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions.

4. a. En ce qui concerne les frais de déplacement, pour des personnes exerçant une activité lucrative dépendante hors du canton, la lettre o) de la disposition précitée autorise une déduction jusqu'à concurrence du montant de l'abonnement le moins onéreux par un moyen de transport public. La jurisprudence a admis que de tels frais peuvent être déduits de manière forfaitaire, référence étant faite à l'abonnement CFF, et cela même si ce moyen de transport n'est pas utilisé par le contribuable pour des raisons pratiques (ATA R. du 29 mai 1996).
- b. En l'espèce, la commission a admis une déduction fondée sur les frais effectifs des déplacements, auxquels elle a ajouté vingt trajets en taxi entre le logement du contribuable et son lieu de travail, soit CHF 240.-.

Cette solution est contraire au texte clair de la loi.

Au surplus, les motifs invoqués par l'intimé pour ne pas acheter un abonnement général CFF ne sont pas pertinents. Il ressort en effet des conditions générales de vente de ces abonnements que, lorsqu'ils sont achetés au prix annuel mais ne sont pas utilisés pendant toute la période de validité, ils peuvent être rendus et remboursés (cf. http://www.cff.ch/bv/legal/ga-agb_f.pdf, le 11 février 2004).

Dès lors, le recours sera admis sur ce point. Dans la mesure où l'AFC a accepté d'ajouter au prix de l'abonnement général CFF les dépenses effectives de taxi à Buchs, en CHF 240.-, il n'y a pas lieu d'étudier s'il est nécessaire de déduire le prix d'un abonnement de bus dans cette ville. De plus, l'abonnement général CFF est valable pour les transports publics genevois, ce qui interdit d'ajouter le prix d'un abonnement des TPG.

5. En ce qui concerne les frais de logement hors du domicile, l'AFC, se fondant sur sa pratique ainsi que sur un arrêt du Tribunal administratif de 1993, désire limiter la déduction à CHF 6'000.-, soit CHF 500.- par mois et non au coût effectif de la location du studio, en CHF 7'200.-.

L'article 21 lettre a aLCP prévoit que peuvent être déduites du revenu brut les dépenses nécessaires à l'exercice de la profession ou du métier du contribuable. Le litige ne porte pas sur le principe de la déduction du loyer du logement à Buchs, mais bien sur le montant de ce dernier.

Il ressort en particulier de l'audience de comparution personnelle que, pour des motifs de convenance personnelle, le contribuable a choisi d'habiter dans un hôtel lui louant une chambre au mois. Cette solution lui offrait des facilités, du point de vue notamment de l'entretien et du ménage, qui ne peuvent être considérées comme des frais nécessaires à l'exercice de sa profession. Dans ces circonstances, le Tribunal administratif ne voit pas de motif de s'éloigner de sa jurisprudence et de la pratique de l'AFC, fixant à CHF 6'000.- par année le loyer d'une chambre pouvant être déduit par les personnes logeant hors de leur canton de domicile.

Sur ce point aussi, le recours sera admis.

6. Au vu de l'issue du litige, un émolument, en CHF 500.-, sera mis à la charge des contribuables, qui succombent.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 16 octobre 2003 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 septembre 2003;

au fond :

admet le recours;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts s'agissant de la déduction pour les frais de transport et les frais de logement;

fixe la déduction pour frais de transport à CHF 3'040.- et celle pour les frais de logement à CHF 6'000.-;

met à la charge des contribuables
un émolument de CHF 500.-;

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

Siégeants : M. Paychère, président, M. Thélin, Mme Hurni et
Bovy, juges, M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj.: le vice-président :

M. Tonossi

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega