

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2386/2007-FIN

ATA/147/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1^{er} avril 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL
DIRECT**

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Madame R_____

représentée par Deloitte S.A., mandataire

EN FAIT

1. Le litige porte sur l'impôt fédéral direct 2002.
2. Venant des Etats-Unis, Madame R_____ (ci-après : la contribuable) est arrivée dans le canton de Genève le 15 décembre 2000 ; elle a quitté la Suisse pour les Etats-Unis le 3 août 2003. Elle était au bénéfice d'une autorisation de séjour B.
3. Dans le canton de Genève, la contribuable a occupé la fonction de directrice financière auprès de la société S_____ S.A. Elle a perçu à ce titre en 2002 un salaire brut de USD 222'538,51 selon certificat de salaire américain ("W2"), soit CHF 346'187,58 (cours moyen 2002 : 1 USD = 1,55563 CHF).

Selon l'annexe 1 à sa déclaration fiscale 2002 établie par son mandataire, le salaire de la contribuable se décomposait comme suit :

Salaire annuel américain en 2002 :	CHF	346'187.58
Achat de 2'987 actions S_____ :	CHF	3'377.27
Indemnité voiture :	CHF	-8'829.62
"Annual leave" :	CHF	-5'843.41
Revenu imposable :	CHF	334'892.-
Sur ce document figuraient encore les postes suivants :		
Sécurité sociale :	CHF	13'456.-
Indemnité de résidence (10%)	CHF	33'489.-
Frais de représentation (10%)	CHF	33'489.-

Dans sa déclaration fiscale, remise à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou la recourante), la contribuable a mentionné un salaire brut de CHF 334'892.-, duquel elle a déduit sous le chiffre 41 CHF 13'456.- au titre de sécurité sociale, CHF 3'800.- pour frais professionnels, CHF 33'489.- à titre d'indemnité de résidence, CHF 33'489.- du chef de frais de représentation, CHF 1'560.- pour frais de déplacement, et CHF 3'000.- pour frais de repas, soit un total de CHF 88'794.-.

Outre des revenus mobiliers et immobiliers, le revenu net total se montait à CHF 239'254.-

4. Le 17 février 2004, l'AFC a notifié à la contribuable un bordereau IFD afférent à l'année fiscale 2002.

Calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 297'900.- au taux de CHF 312'500.-, l'impôt s'élevait à CHF 27'453,50. Ce faisant l'AFC a retenu un salaire brut de CHF 368'381.-, comprenant le revenu brut déclaré de CHF 334'892.- et CHF 33'489.- de frais de représentation que l'AFC a refusés en déduction. Au titre de déductions liées à l'activité lucrative, l'AFC a admis la sécurité sociale (CHF 13'456.-), la déduction pour frais professionnels (CHF 3'800.-), l'indemnité de résidence (CHF 33'489.-), les frais de déplacement (CHF 1'560.-), et les frais de repas (CHF 3'000.-) :

5. Par pli du 11 mars 2004, la contribuable a déposé une réclamation à l'encontre de ce bordereau de taxation.

Elle contestait le refus de déduire l'intégralité des frais de représentation et de l'indemnité de résidence (2x CHF 33'489.-). Elle indiquait que ces déductions avaient été admises les années précédentes, tout en soulignant que la déductibilité de ces deux postes pour l'année 2002 était en cours de négociation avec l'AFC pour l'ensemble des cadres dirigeants de la société qui l'employait.

6. Dans sa décision du 22 avril 2004, l'AFC a rejeté la réclamation. Seuls les frais forfaitaires effectivement payés, non compris dans le salaire brut et non soumis aux charges sociales pouvaient être considérés comme des frais forfaitaires exemptés d'impôt.

7. Par pli du 19 mai 2004 mais expédié le 21 mai 2004, la contribuable a interjeté recours contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD).

Les négociations entreprises par son employeur avec l'AFC s'étaient terminées par une décision du 29 avril 2004 admettant la déduction fiscale pour les indemnités de résidence uniquement.

Pour le surplus, les postes "sécurité sociale", "indemnité de résidence" et "frais de représentation" étaient compris dans le salaire brut de CHF 334'892.-. Elle avait un statut d'expatriée au sens du droit fiscal, car elle avait exercé en Suisse en tant que dirigeante d'une entreprise pour une durée de moins de 5 ans. L'exercice d'une telle activité était propre à occasionner des frais supplémentaires, par comparaison avec une activité lucrative dépendante courante. L'AFC avait développé une pratique au terme de laquelle une indemnité de résidence correspondant à 10 % du salaire brut était en principe accordée après entente avec l'employeur. Tel devait être le cas en l'espèce. Elle concluait à ce que la déduction de CHF 33'489.- soit défalquée du salaire brut de CHF 334'892.- et non de CHF 368'381.-.

8. Dans sa réponse du 15 décembre 2004, l'AFC a conclu à l'admission partielle du recours.

La déduction de l'indemnité de résidence, soit un montant de CHF 33'489.-, avait déjà été admise. Elle avait toutefois ajouté par erreur au salaire brut de CHF 334'892 le poste "frais de représentation" ascendant également à CHF 33'489.-. Elle convenait que ce montant était en fait déjà inclus dans le salaire brut. Il n'y avait donc pas lieu de l'ajouter. Elle admettait le recours sur ce point, le salaire brut imposable devant être ramené en conséquence de CHF 368'381.- à CHF 334'892.-.

Elle concluait pour le surplus au rejet du recours. En effet, le poste "frais de représentation" n'était pas déductible du salaire brut de CHF 334'892.-. Ces frais n'étaient pas justifiés et ils n'avaient pas fait l'objet d'un accord entre l'employeur de la contribuable et l'AFC. De manière générale l'indemnité pour frais forfaitaires de représentation devait être indiquée dans une rubrique appropriée du certificat de salaire comme non comprise dans le salaire brut. Dès lors que l'indemnité était comprise dans le salaire brut et que les déductions sociales telles que les cotisations AVS/AI, AANP, maternité étaient calculées sur le montant de salaire brut, y compris l'indemnité, il convenait de partir du principe que cette indemnité faisait partie intégrante du salaire brut et ne pouvait plus recevoir le qualificatif d'indemnité pour frais de représentation. Or, en l'espèce, le certificat de salaire américain ne mentionnait nulle part des frais forfaitaires.

9. Par décision du 9 mai 2007, la CCRIFD a partiellement admis le recours.

Il existait une pratique de l'AFC consistant à admettre une déduction de 5% du salaire brut à titre de frais forfaitaires pour des salaires annuels de dirigeants d'entreprise d'un montant égal ou inférieur à CHF 250'000.-. Cette déduction était applicable même lorsqu'aucun forfait n'avait été négocié avec l'AFC. Pour tenir compte du principe de l'égalité de traitement, il se justifiait d'étendre cette pratique aux cadres dirigeants dont le salaire était supérieur à CHF 250'000.-. La CCRIFD faisait référence à une jurisprudence du Tribunal administratif (ATA/621/2002 du 29 octobre 2002) et à une information n° 6/2005 du 7 décembre 2005 relative aux "frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur, conditions à l'admission d'une prise en charge calculée de manière forfaitaire et traitement fiscal de celle-ci". Celle-ci rappelait cette pratique et précisait qu'une déduction de 10% était appliquée pour la tranche de salaire brut total excédant CHF 250'000.- par année mais que dans les faits la distinction des tranches auxquelles devait être appliqué le taux de 5%, respectivement de 10% n'était pas respectée, et que dès lors que le salaire brut total excédait CHF 250'000.- par année, le taux de 10% était appliqué globalement à l'intégralité de la rémunération.

En conséquence, la CCRIFD a retenu que la contribuable avait droit à une déduction de 10% sur son salaire brut total qu'elle fixait à CHF 34'956,40.- (10% de CHF 349'564.- ; CHF 349'564 = CHF 346'187.- + CHF 3'377.- correspondant à l'achat de 2'987 actions S_____). De ce montant, la CCRIFD a déduit la somme de CHF 8'829,65 correspondant à une "indemnité voiture" versée par l'employeur et non imposée par l'AFC. Elle a donc jugé que la contribuable avait droit à une déduction supplémentaire sur le revenu de CHF 26'127.- au titre de frais de représentation.

Cette solution était celle qui avait été retenue par le Tribunal administratif sur recours de l'AFC en ICC 2002 (ATA/449/2006 du 31 août 2006).

Dans son dispositif, elle a donné acte à l'AFC de ce qu'elle s'était engagée à retenir un salaire de CHF 334'892.- au lieu de CHF 368'381.-.

10. L'AFC a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par acte du 18 juin 2007 en concluant à l'annulation de cette décision et à la confirmation de la sienne du 22 avril 2004. Elle a repris en substance l'argumentation qu'elle avait déjà développée dans ses précédentes écritures. La CCRIFD avait méconnu la pratique suivie par l'AFC. En effet, l'information citée concernait des frais effectifs pris en charge de manière forfaitaire. Par ailleurs, la contribuable n'était pas au bénéfice d'un accord avec l'AFC, elle n'avait pas pu justifier de manière effective ses frais, la distinction entre le salaire et les frais forfaitaires n'était pas faite sur son certificat de salaire.
11. Le 12 juillet 2007, la CCRIFD a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.
12. L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est ralliée aux considérations et conclusions de l'AFC, le 17 juillet 2007. Elle a conclu à l'annulation de la décision de la CCRIFD et à la confirmation de la décision sur réclamation de l'AFC du 22 avril 2004, sachant que l'AFC, dans le cadre de la procédure devant la commission cantonale de recours, s'était engagée par courrier du 15 décembre 2004, à retenir un revenu brut de CHF 334'892.- au lieu de CHF 368'381.-, le poste "frais de représentation pour un montant de CHF 33'489.- étant compris dans le salaire brut de CHF 334'892.-.
13. La contribuable s'est déterminée par pli du 25 septembre 2007. L'AFC n'avait jamais fait de différence pour la déduction des frais de représentation entre l'ICC et l'IFD. Elle devait en conséquence bénéficier, pour l'IFD, de la réduction desdits frais tels qu'ils avaient été acceptés pour l'ICC. De plus, dans les certificats de salaire établis aux Etats-Unis aucune distinction n'était faite entre le salaire et les frais forfaitaires, ceux-ci n'étant pas inscrits dans une

rubrique séparée. Partant, elle n'avait pas à pâtir d'une distinction purement formelle, raison pour laquelle elle conclut au rejet du recours.

14. A la demande du juge délégué, l'AFC s'est déterminée, les 6 et 30 novembre 2007, sur le traitement des frais de représentation alloués à la contribuable en matière d'ICC. En matière d'ICC, l'AFC connaissait, à côté des accords éventuellement passés avec elle, une pratique en matière de déductions forfaitaires mise en exergue dans l'information précitée, soit une déduction de 10% pour les revenus supérieurs à CHF 250'000.-. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne contenait pas de dispositions permettant une telle déduction. La contribuable ne pouvait donc pas bénéficier des mêmes déductions forfaitaires en IFD que celles admises en ICC. La pratique genevoise n'était pas conforme aux prescriptions légales en matière d'IFD, la contribuable ne pouvait dès lors par exiger une égalité dans l'illégalité, même si certains contribuables dans certaines taxations IFD s'étaient vu octroyer la déduction forfaitaire précitée.

15. Dans ses observations du 15 janvier 2008, la contribuable a relevé que les affirmations de l'AFC ne correspondaient pas à sa pratique générale. Elle avait systématiquement admis l'octroi des frais en cause tant en matière d'ICC qu'en IFD. De plus, l'information reconnaissait implicitement la déductibilité des frais de représentation par un renvoi en bas de page à l'article 25 LIFD.

En date du 17 janvier 2008, les parties ont été informées que le dossier était gardé 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. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 87 LPFisc).

2. La question qui se pose est de savoir s'il est possible d'admettre en déduction les frais forfaitaires de représentation versés à la contribuable en sa qualité de directrice financière ascendant à CHF 33'489.-.

3. Selon l'article 25 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33 LIFD.

4. A teneur de l'article 26 alinéa 1 LIFD, les frais professionnels de l'activité lucrative dépendante 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 équipes ;
- 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.

Les frais professionnels mentionnés sous les lettres a à c sont estimés forfaitairement, le contribuable pouvant toutefois justifier de frais plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD).

5. L'AFC-CH a émis la circulaire n° 26 du 22 septembre 1995 en rapport avec l'ordonnance visant à mettre en application cette disposition (Ordonnance du DFF sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'impôt fédéral direct - Ordonnance sur les frais professionnels - RS 642.118.1). Elle a en particulier la teneur suivante :

«1. Base légale

La déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante est réglée par l'article 26 LIFD et précisée dans l'ordonnance du DFF du 10 février 1993. Le montant des déductions forfaitaires est fixé dans un appendice joint à l'ordonnance et paraissant périodiquement.

2. Innovations importantes

Lors de la déduction de certains frais professionnels (véhicules privés, activité accessoire et autres frais professionnels), le contribuable peut choisir entre les taux forfaitaires fixés par le DFF et la justification de frais effectifs plus élevés (art. 26 al. 2 LIFD ; art. 4 de l'ordonnance). Cette réglementation légale explicite ne laisse que peu de champ à l'application d'autres solutions ou forfaits.

(...)

4. Déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels

La déduction forfaitaire pour les autres frais professionnels (art. 7 de l'ordonnance) est exprimée en pour-cent à l'intérieur d'une fourchette minimale et maximale».

6. L'appendice valable pour l'année fiscale 2002, prévoit une déduction pour "autres frais professionnels" correspondant à 3% du salaire net, à concurrence d'un minimum de CHF 1'900.- et d'un maximum de CHF 3'800.- par an.

7. En l'espèce, l'AFC a admis au titre de frais professionnels, un montant de CHF 1'560.- au titre de frais de déplacement, CHF 3'000.- pour les frais de repas, et a sur la base d'un accord conclu avec la société qui emploie la contribuable, admis une déduction de CHF 33'489.- au titre d'indemnité de résidence. Pour les autres frais professionnels, l'AFC a appliqué le taux retenu par l'appendice précité et a déduit forfaitairement un montant de CHF 3'800.-. C'est ce dernier poste qui pose problème. Il s'agit en effet de déterminer si la contribuable aurait pu en lieu et place de cette dernière déduction bénéficier d'une défalcation de CHF 33'489.-.
8. Selon les règles générales sur le fardeau de la preuve applicables en droit fiscal, il appartient au contribuable d'apporter la preuve de la réalité des faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/85/2008 du 26 février 2008 et les références citées).
9.
 - a. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par la généralité et l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. D'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 122 I 101 consid.2b p.103 ; ATF 118 Ia 1 consid. 3a p.3 ; ATA/501/2007 du 9 octobre 2007 ; ATA/621/2002 du 29 octobre 2002).
 - b. Cela étant, le principe de la légalité l'emporte sur celui de l'égalité de traitement. Sinon, lorsque l'AFC se trompe, elle serait obligée de persévérer dans l'erreur pour respecter l'égalité de traitement. En d'autres termes, il n'y a pas d'égalité dans l'illégalité (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 36 n.35 et références citées).
10. Par ailleurs, en application du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, chaque exercice doit être considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse influencer les suivants (ATA/443/2007 du 4 septembre 2007 et les références citées). Le fait que le fisc ait admis antérieurement une façon de taxer différente ne peut donc valablement lui être opposé pour l'exercice en cours (ATA/621/2002 du 29 octobre 2002 et les références citées).
11. En l'espèce, il n'existe aucun accord individuel négocié entre l'AFC et la société qui emploie la contribuable sur les frais dits de représentation. La contribuable n'a pas non plus fait usage de la possibilité qui lui était offerte par l'article 26 alinéa 2 LIFD de justifier de frais plus élevés permettant une

défalcation plus importante à celle fixée forfaitairement par l'appendice précité. Par ailleurs, la pratique genevoise en matière d'ICC à l'époque des faits ne saurait être appliquée mutatis mutandis à l'IFD, dès lors qu'elle est contraire à la législation fédérale. De surcroît, la jurisprudence du Tribunal administratif sur laquelle se base la CCRIFD pour justifier sa décision, porte uniquement sur la taxation cantonale du justiciable concerné. Enfin, l'admission pour les années antérieures d'une déduction forfaitaire supérieure en IFD pour les frais en cause, ne saurait être invoquée au vu des considérants développés ci-dessus.

12. En conséquence, la déduction admise par l'AFC à hauteur de CHF 3'800.- correspondant au forfait prévu par l'appendice suscité, est conforme à la loi fédérale et ne saurait être augmentée à hauteur d'un montant de CHF 33'489.- comme le requiert la contribuable.
13. L'AFC ayant admis d'arrêter le salaire brut de la contribuable à CHF 334'892.- dans sa réponse du 15 décembre 2004 à la CCRIFD, tout en concluant par devant le Tribunal administratif à la confirmation de sa décision du 22 avril 2004 retenant un salaire brut de CHF 368'381.-, le recours sera partiellement admis. La décision de la CCRIFD sera confirmée en ce qu'elle donne acte à l'AFC de son engagement à retenir un salaire brut de CHF 334'892.- et annulée pour le surplus.
14. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable, et un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de l'AFC (article 87 LPA ; ATA/423/2005 du 14 juin 2005).

* * * * *

**PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 18 juin 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 9 mai 2007 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 9 mai 2007 en ce qu'elle admet que la contribuable a droit à une déduction sur le revenu de CHF 26'127.- au titre de frais de représentation ;

la confirme pour le surplus ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour rectification de la taxation au sens des considérants ;

met à la charge de la contribuable un émolument de CHF 1'000.- ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'article 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à Deloitte S.A., mandataire de Madame R_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod,
juges

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :