

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4135/2011-ICCIFD

ATA/830/2013

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 décembre 2013

1^{ère} section

dans la cause

Madame X _____

représentée par Me Cyril Mizrahi, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
26 novembre 2012 (JTAPI/1425/2012)**

EN FAIT

- 1) Madame X_____, née le _____ 1983, est contribuable dans le canton de Genève. En 2010, elle était célibataire.
- 2) Mme X_____ est fonctionnaire au département de l'instruction publique, de la culture et du sport (ci-après : DIP ou le département). Elle exerce la fonction d'enseignante de latin, d'histoire, d'anglais et d'éducation citoyenne au collège (cycle d'orientation) d'Y_____. Durant l'année 2010, sa charge d'enseignement a été de 19 périodes d'enseignement de quarante-cinq minutes par semaine pour un taux d'activité de 100 % de janvier à août 2010, et de 14,5 périodes d'enseignement pour un taux d'occupation de 80 % de septembre à décembre 2010.
- 3) Dans sa déclaration fiscale 2010, Mme X_____ a fait valoir, sous code 31.63, des frais professionnels exposés par la contribuable d'un montant total de CHF 3'434.-. Cette somme était composée de cotisations syndicales pour CHF 726.- et de CHF 2'708.- pour l'affectation professionnelle, dans l'appartement qu'elle partageait avec son compagnon, de la moitié d'un bureau (loyer total annuel de l'appartement : CHF 21'156.-).
- 4) Par bordereaux de taxation du 5 septembre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a fixé l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2010 dus par la contribuable, respectivement, à CHF 923,05 sur la base d'un revenu imposable de CHF 64'600.-, et à CHF 10'406.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 62'958.-.

Il n'existait pas de déduction pour enseignant au niveau fédéral ; au niveau cantonal, cette déduction, d'un montant de CHF 900.-, ne pouvait être admise, car les frais professionnels calculés forfaitairement à 3 % étaient plus élevés. De plus, pour les deux types d'impôt, les cotisations syndicales ne pouvaient être admises car elles étaient comprises dans la déduction forfaitaire pour frais professionnels et étaient inférieurs à ceux-ci.

- 5) Le 17 septembre 2011, la contribuable a formé réclamation contre ce bordereau.

Il était possible, pour l'ICC, de cumuler frais forfaitaires et frais effectifs ; le guide fiscal 2010 indiquait par ailleurs expressément que les cotisations syndicales entraient dans le cadre de la déduction pour frais professionnels.

Pour la déduction des frais correspondant au demi-loyer de l'une des pièces du logement, étant enseignante dans plusieurs matières, elle devait stocker ses

livres et son matériel de cours à son domicile, ceux-ci ne pouvant être conservés sur le lieu de travail. Le DIP lui-même reconnaissait que les cycles d'orientation n'offraient pas assez d'espaces et de matériel informatique aux maîtres pour que l'ensemble de ceux-ci puisse exercer sa profession sur le lieu de travail. Le DIP attendait donc que les enseignants travaillent en partie chez eux.

- 6) Par deux décisions du 13 octobre 2011, l'AFC a maintenu les taxations litigieuses.

La déduction pour travail à domicile ne pouvait être admise, les conditions précisant que le contribuable devait être obligé de travailler, à titre principal, à la maison, ce dans les cas où l'employeur ne pouvait fournir une place de travail idoine.

La déduction de cotisations syndicales n'était admise que lorsqu'elle était supérieure au forfait de 3 %, auquel elle se substituerait alors.

- 7) Par acte du 14 novembre 2011, la contribuable a saisi le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) d'un recours contre les décisions précitées, en persistant dans sa demande de déduction de CHF 3'330.- à titre de frais professionnels tant pour l'ICC que pour l'IFD, ainsi qu'à la déduction de CHF 840.- de frais de déplacement pour l'ICC.

- 8) Par jugement du 26 novembre 2012, le TAPI a donné acte à l'AFC-GE de ce qu'elle admettait la déduction de CHF 840.- pour l'ICC 2010 à titre de frais de déplacement, et a rejeté le recours pour le surplus.

Le montant des frais dont la contribuable sollicitait la déduction dépassait les frais professionnels forfaitaires correspondant à 3 % du revenu, tels que prévus par l'ordonnance du département fédéral des finances sur la déduction des frais professionnels des personnes exerçant une activité lucrative dépendante en matière d'IFD, du 10 février 1993 (ordonnance sur les frais professionnels - RS 642.118.1).

La contribuable disposait, sur son lieu de travail, d'une infrastructure suffisante pour effectuer des tâches accessoires à ses heures d'enseignement proprement dites. Le choix de travailler à domicile n'était pas commandé par une nécessité, mais relevait de la convenance personnelle.

- 9) Par acte posté le 28 décembre 2012, Mme X_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, en concluant à son annulation et à ce que la déduction de CHF 3'370.- sollicitée à titre de frais professionnels effectifs lui soit accordée dans son intégralité.

Cette demande se fondait sur les art. 26 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 9 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 29 let. a de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), ainsi que sur l'ordonnance sur les frais professionnels dont les principes s'appliquaient *mutatis mutandis* à l'ICC. Selon cette dernière, étaient réputés autres frais professionnel pouvant faire l'objet d'une déduction forfaitaire, 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, l'exécution de travaux pénibles, etc.

Les infrastructures mises à disposition des enseignants pour effectuer leur travail étaient insuffisantes. En effet, le collège d'Y_____ était équipé de quarante-quatre places de travail pour quatre-vingts enseignants, employés à temps plein ou à temps partiel. Sur ces quarante-quatre places, quatorze seulement étaient équipées d'un ordinateur. Aux fins de stockage, seul un casier pouvant contenir environ huit classeurs était attribué à chaque enseignant. Enfin, l'accès à l'établissement n'était possible qu'entre 7h00 et 19h00 du lundi au jeudi et entre 7h00 et 18h00 le vendredi à l'exclusion des week-ends et des vacances scolaires.

Ces conditions ne permettaient pas aux enseignants d'effectuer l'intégralité de leurs tâches sur leur lieu de travail. Dans son bureau, la contribuable stockait un nombre important de documents dont la plupart n'auraient pu trouver place dans le casier qui lui était affecté. L'usage du bureau installé à son domicile, dans lequel elle préparait ses cours ou corrigeait des travaux d'élèves était aussi indispensable pour exercer correctement sa profession. Les structures à disposition ne permettaient pas l'accomplissement de l'ensemble de ces tâches sur le lieu de travail, raison pour laquelle la nécessité d'un bureau à domicile devait être admise.

Le président du DIP lui-même avait admis que la limitation des places de travail mises à disposition des enseignants au sein des établissements scolaires avait fait reposer sur les enseignants une partie des frais inhérents à leur activité.

Il existait également sur ce point une inégalité de traitement entre enseignants et avocats, ces derniers étant autorisés par l'AFC-GE à déduire des frais de travail à domicile, quand bien même cela leur était moins indispensable.

- 10) Le TAPI a déposé son dossier le 8 janvier 2013, sans formuler d'observations.
- 11) Le 11 mars 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

L'art. 26 al. 1 LIFD, prévoyait que les frais indispensables à l'exercice de la profession étaient estimés forfaitairement s'agissant des salariés. Pour les enseignants, ce forfait avait été adapté et porté à CHF 900.-.

La contribuable ne pouvait que justifier éventuellement de frais plus élevés, mais ceux-ci devaient être nécessaires ; et, en tout état de cause, ils ne pouvaient couvrir les frais exposés par pure convenance personnelle.

Or, les infrastructures mises à disposition de la contribuable par le DIP rendaient possible l'accomplissement des tâches professionnelles dans l'établissement, du moins la contribuable n'avait-elle pas démontré le contraire.

- 12) Le 25 mars 2013, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 26 avril 2013 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger.
- 13) La contribuable a répliqué le 26 avril 2013 en persistant dans ses conclusions, concluant en outre à ce qu'un transport sur place soit organisé à son domicile.

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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) La recourante sollicite un transport sur place à son domicile actuel. Elle entend prouver, par cette mesure d'instruction, qu'une pièce de son appartement est effectivement dévolue à un usage professionnel.

Selon la jurisprudence fondée sur l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend pour l'intéressé celui d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 132 II 485 consid. 3.2 ; 127 I 54 consid. 2b ; 127 III 576 consid. 2c ; Arrêt du Tribunal fédéral 1C_424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2). Le Tribunal fédéral retient en outre que le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant

du dossier (ATF 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008).

En l'espèce, les faits dont la recourante souhaite apporter la preuve ne sont pas pertinents, ainsi qu'il sera démontré ci-après. En effet, même établis, ils ne modifieraient pas la solution apportée au litige.

Il sera dès lors renoncé aux mesures d'instruction sollicitées.

- 3) Le litige concerne exclusivement la taxation ICC et IFD 2010.

Parmi les déductions demandées, ne demeure litigieuse que celle correspondant à la part locative du bureau situé au domicile de la recourante.

- 4) En droit fédéral, les frais professionnels qui peuvent être déduits dans le cadre d'une activité dépendante sont, notamment, certains frais de déplacement et de repas, ainsi que « les autres frais indispensables à l'exercice de la profession » (art. 26 al. 1 let. c LIFD).

Ces frais professionnels sont estimés forfaitairement par l'administration fédérale mais le contribuable « peut justifier des frais plus élevés ».

- 5) Selon l'art. 7 al. 1 de l'ordonnance sur les frais professionnels, sont réputés autres frais professionnels pouvant faire l'objet d'une déduction forfaitaire au sens de l'art. 3, 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, l'exécution de travaux pénibles, etc.

- 6) 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 ; 128 II 66 consid. 4b ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_989/2012 du 21 mars 2013 consid. 2.4).

- 7) Conformément à l'art. 29 LIPP, 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.

- 8) La loi n'indique pas quel lien de connexité doit exister entre la dépense et l'acquisition du revenu.

- 9) Les notions de « frais indispensables à l'exercice de la profession » (art. 26 LIFD) et de « frais nécessaires à l'acquisition du revenu » (art. 9 al. 1 LHID) supposent non seulement qu'il existe un lien étroit et direct entre la dépense et le revenu, mais que la dépense soit nécessaire. Est nécessaire, selon la neuvième édition du dictionnaire de l'Académie française, ce « dont on ne peut se passer, dont on a absolument besoin pour quelque fin » (l'acquisition du revenu en l'espèce).

Selon le Tribunal fédéral, si cette nécessité doit être établie, elle n'implique pas que la contribuable ne puisse pas acquérir le revenu du travail sans les dépenses professionnelles ni qu'il existe une obligation légale de payer la charge correspondante ; il suffit que les dépenses puissent économiquement être considérées comme étant nécessaires pour l'obtention du revenu, soit que l'on ne puisse raisonnablement exiger du contribuable qu'il y renonce. Il faut ainsi considérer comme frais généraux toutes les dépenses nécessaires à l'obtention du revenu et qui, selon les conceptions courantes, peuvent y être englobées habituellement (ATF 124 II 29 consid. 3a p. 32 et les nombreuses références citées ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_288/2008 du 1^{er} octobre 2008 consid. 4.3 ; 2C_260/2008 du 6 août 2008 consid. 2.2).

- 10) La nécessité professionnelle d'acquérir un ordinateur personnel a été reconnue par la jurisprudence pour les enseignants en charge de cours d'informatique ou tenus d'utiliser l'informatique comme moyen d'enseignement pour une autre matière, à la condition que l'école ne dispose pas d'une infrastructure informatique suffisante (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_260/2008 déjà cité consid. 3.4 et les références citées).

Dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a admis partiellement cette déduction en faveur d'un professeur qui n'avait pas d'ordinateur à disposition sur son lieu de travail (ATF 2A.60/1998 du 27 mai 1999 *in* RDAF 2000 II p. 412-416 consid. 3a).

La chambre administrative a pour sa part refusé la déduction des frais d'achat d'un ordinateur et d'une imprimante personnels à une enseignante d'allemand au motif principal que le DIP, employeur de l'intéressée, avait équipé les collègues genevois d'une infrastructure suffisante (ATA/300/2010 du 4 mai 2010).

- 11) S'agissant de l'utilisation d'une pièce comme bureau, le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable qui, pour des raisons de convenance personnelle, préférerait s'acquitter de tâches professionnelles à la maison alors qu'il pouvait utiliser un local à sa place de travail, n'avait aucun droit à la déduction pour une pièce de travail privée (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_326/2008 du 23 septembre 2008, consid. 4.4). Plus généralement, pour pouvoir bénéficier d'une déduction y relative, il faut que le contribuable soit obligé d'accomplir une partie importante

de son travail à la maison, ce alors que son employeur ne lui met pas à disposition un environnement adéquat sur le lieu de travail, et qu'une pièce particulière du domicile serve de manière prépondérante à ces fins professionnelles, et non à des fins privées (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_681/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.5.1, et les arrêts cités).

- 12) En l'espèce, la création d'un bureau au domicile du contribuable constituent des dépenses qui ne sont pas nécessaires au sens de la jurisprudence précitée.

En effet, il ressort des pièces du dossier que le DIP permet aux enseignants du collège d'Y_____ d'effectuer leur temps de travail à domicile, en dehors de leurs heures d'enseignement ou d'événements particuliers (réunions, etc.). Cette possibilité qui est offerte à ceux-ci – peu fréquente dans le cadre d'une activité dépendante – leur apporte une grande liberté et souplesse dans l'organisation de leur travail.

La liberté de choix, en tout temps, du lieu dans lequel l'enseignant veut accomplir son travail personnel, implique pour l'administration de maintenir un nombre d'infrastructures suffisant pour accueillir ceux qui souhaitent travailler dans l'établissement. Elle induit, pour des impératifs de gestion des deniers publics, une baisse de confort dans les structures offertes, qui est un corollaire de cette liberté (espaces collectifs, nombre de places inférieur au nombre d'enseignants, etc). Cela ne signifie pas que la recourante, qui partage quarante-quatre places de travail et quatorze ordinateurs fixes avec quatre-vingts collègues, dont plusieurs travaillent à temps partiel et à domicile comme elle, est dans l'impossibilité d'effectuer son travail dans l'établissement, avec les outils à sa disposition.

Même si tel était le cas, l'Etat est tenu de mettre à disposition de ses fonctionnaires les moyens nécessaires à l'accomplissement de leurs fonctions. L'évaluation des besoins en infrastructures liée à la liberté de choix des enseignants d'accomplir une partie de leur travail à domicile ou dans l'établissement est du ressort du département. Les éventuels manquements résultant de cette évaluation (manque de rayonnages disponibles, places insuffisantes, horaires d'ouverture du collège trop restreints, etc.) ne sauraient être comblés par un élargissement jurisprudentiel de la notion fiscale de nécessité de la dépense dans l'acquisition du revenu, au sens des art. 29 LIPP, 26 LIFD et 9 LHID. Cet instrument légal n'est pas apte à pallier ce manque et n'est pas conçu pour remplir cette fonction. Il appartient cas échéant au département – qui fait partie de l'administration cantonale au même titre que l'AFC-GE – soit de remédier directement à ces manquements, soit de négocier un forfait avec l'AFC-GE, soit de clarifier ses besoins et ceux de ses enseignants par le biais de conventions de travail à domicile, soit encore de proposer une modification de la LIPP.

Au surplus, la recourante, quand bien même il est établi qu'elle utilise son bureau à des fins professionnelles, ne démontre nullement que celles-ci seraient prépondérantes par rapport à l'utilisation privée qu'elle en fait nécessairement aussi.

- 13) La recourante invoque enfin une inégalité de traitement des enseignants par rapport aux avocats, auxquels l'AFC-GE octroierait de manière systématique – par le biais d'une ordonnance administrative – le bénéfice d'une déduction pour utilisation d'une pièce à domicile.
- 14) Une décision viole le droit à l'égalité de traitement garanti à l'art. 8 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances (ATF 131 V 107 consid. 3.4.2 ; 129 I 113 consid. 5.1 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2D_7/2013 du 30 mai 2013 consid. 6.1). Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (Arrêt du Tribunal fédéral 1C_169/2012 du 19 mars 2013 consid. 7.1 et les arrêts cités).
- 15) Le droit fiscal règle de manière fondamentalement différente la situation des indépendants – dont font partie les avocats visés par la notice 1/2004 de l'AFC-GE produite par la recourante – et celle des personnes exerçant une activité lucrative dépendante. C'est en particulier le cas pour les déductions en matière d'impôt sur le revenu (pour les personnes exerçant une activité lucrative dépendante : art. 26 LIFD et 29 LIPP ; pour les indépendants : art. 27 LIFD et 30 LIPP).

La situation d'un enseignant salarié par l'Etat et d'un avocat indépendant ne sont donc *a priori* pas comparables en matière de déductions fiscales, si bien que le grief ne peut qu'être écarté.

- 16) Le recours sera en conséquence rejeté.

Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA). Cette dernière succombant, il ne lui sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 28 décembre 2012 par Madame X_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 26 novembre 2012 ;

au fond :

le rejette ;

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

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

dit que, conformément aux art. 82 ss 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'art. 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 Me Cyril Mizrahi, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance .

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

F. Scheffre

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :