Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.64/2004 /svc

Arrêt du 19 juillet 2004
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzburger, Président,
Müller et Yersin.
Greffière: Mme Rochat.

Parties
X._____ et Y._____,
recourants,

contre

Administration fiscale cantonale genevoise,
rue du Stand 26, case postale 3937, 1211 Genève 3,
Tribunal administratif de la République et
canton de Genève, case postale 1956, 1211 Genève 1.

Objet
art. 9 et 29 Cst.; taxations 1999/2000,

recours de droit public contre l'arrêt du
Tribunal administratif de la République et
canton de Genève du 13 janvier 2004.

Faits:
A.
X._____ a travaillé comme juriste auprès de la Commission fédérale de recours en matière d'asile, à Zollikofen, jusqu'au mois de décembre 2001. Son épouse a travaillé à Genève jusqu'au 20 juin 1999, puis à Ecublens, dans le canton de Vaud, du 1er juillet 1999 au 30 avril 2000.

Depuis 1998, l'Administration fiscale cantonale a déduit les frais de déplacement du contribuable conformément à l'art. 21 lettre o de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (en abrégé: LCP), soit jusqu'à concurrence du montant de l'abonnement le moins onéreux par un moyen de transport public, arrêtant ces frais à 5'376 fr. Elle a en revanche admis intégralement la déduction du loyer de la chambre à Berne, soit 4'710 fr. par an, ainsi que les frais de repas, par 5'600 fr. Le recours formé par l'intéressé contre cette taxation a été rejeté, par décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 décembre 2000, entrée en force.

Dans sa déclaration fiscale 1999, X._____ a fait valoir, au titre de déductions liées à l'exercice de son activité :
- 5'600 fr. pour frais de repas hors du domicile,
- 4'710 fr. pour la location de la chambre et
- 30'140 fr. pour frais de déplacement. Ce montant correspondait à trois allers-retours hebdomadaires Genève-Zollikofen, soit 6 x 170 kilomètres, 45 semaines par an (45'900 km x 60 cts ) représentant une somme de 27'540 fr., auquel il ajoutait 2'600 fr. pour se rendre en ville de Berne pour le déjeuner (2 x 10 km x 5 jours

x 45 semaines x 60 cts, recte: 2'700 fr.). Dans sa déclaration fiscale 2000, X._____ a fait valoir les mêmes déductions, soit 5'600 fr. pour ses frais de repas et ses frais de trajet en voiture rectifiés à 30'240 fr., le loyer pour la location de la chambre étant toutefois augmenté à 4'855 fr. A ces montants, il a ajouté une somme de 9'040 fr. pour les frais de repas (2'800 fr.) et de déplacement (6'240 fr.) de son épouse.

Par bordereaux des 30 novembre 1999 et 16 novembre 2000, l'Administration fiscale cantonale a ramené à 6'724 fr. et 4'608 fr., respectivement, les déductions liées à l'activité dépendante exercée hors du canton en 1998 et 1999. Statuant sur réclamation, elle a maintenu ses taxations pour les années 1999 et 2000, par décisions du 15 mai 2001.

B.

Durant la procédure de recours, l'Administration fiscale a admis qu'elle aurait dû prendre en compte le loyer de la chambre à Berne et les frais de repas. En conséquence, par décision du 27 juin 2002, la Commission cantonale de recours en matière d'impôts a donné acte à l'administration qu'elle s'engageait à augmenter la déduction pour frais liés à l'activité lucrative hors du canton à 13'110 fr. (loyer de la chambre, par 4'710 fr. + frais de repas, par 5'600 fr. + frais de déplacement, par 2'800 fr.) pour l'année fiscale 1999 et à 17'891 fr. pour l'année fiscale 2000 (loyer de la chambre, par 4'855 fr. + frais de repas, par 5'600 fr. + frais de déplacement par 2'800 fr., ainsi que 2'800 fr. et 1'836 fr. pour les frais de repas et de déplacement de l'épouse pendant 6 mois). Elle a rejeté le recours du contribuable pour le surplus.

C.

X._____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif en tant qu'elle portait sur les frais de déplacement. Il se fondait essentiellement sur l'accord passé avec l'Administration fiscale, lorsqu'il avait commencé son activité à Zollikofen en 1995, laquelle avait alors admis qu'il lui était matériellement impossible de se rendre en transport public à la gare de Cornavin pour 5h.29, afin de prendre le seul train lui permettant d'arriver à 8h.30 à son travail, heure bloquée à l'administration fédérale.

Par arrêt du 13 janvier 2004, le Tribunal administratif a rejeté le recours. Il a retenu en bref que l'art. 21 lettre o al. 2 LCP, applicable dès le 1er janvier 1973 pour les périodes fiscales antérieures à l'année 2001, prévoyait une déduction forfaitaire pour les frais de déplacement, même si le contribuable n'utilisait pas les transports publics pour des raisons pratiques. Admettre la déduction des frais effectifs, comme le demande le contribuable, revenait à considérer que ces frais étaient nécessaires à l'acquisition du revenu, ce qui n'était pas le cas en l'espèce.

D.

Agissant pour lui-même et au nom de son épouse, X._____ forme un recours de droit public auprès du Tribunal fédéral pour violation des art. 9 et 29 Cst. et conclut à l'annulation de l'arrêt du Tribunal administratif du 13 janvier 2004.

Le Tribunal administratif se réfère aux considérants et conclusions de son arrêt. De son côté, l'Administration cantonale des contributions a déposé des observations au terme desquelles elle conclut au rejet du recours, sous suite de frais.

E.

La demande d'effet suspensif contenue dans le recours a été admise, par ordonnance présidentielle du 15 mars 2004.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

Le présent recours a été déposé en temps utile (art. 89 al. 1 OJ) et dans les formes requises (art. 90 al. 1 OJ), contre une décision de dernière instance cantonale qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public (art. 86 al. 1 et 84 al. 2 OJ). La question de savoir si le recourant a la faculté d'agir également au nom de son épouse, qui n'a pas participé à la procédure cantonale, peut demeurer indécise, dans la mesure où lui-même a de toute façon qualité pour agir au sens de l'art. 88 OJ. Le Tribunal fédéral peut dès lors entrer en matière sur ce recours.

2.

Invoquant l'art. 29 al. 2 Cst., le recourant se plaint tout d'abord d'une violation de son droit d'être entendu, dès lors qu'il n'a jamais pu avoir accès à son dossier fiscal de 1998, malgré ses nombreuses démarches, ce dossier

n'ayant pas pu être retrouvé par l'Administration fiscale. Le Tribunal administratif aurait en outre violé son devoir de motivation en ne prenant pas position sur cette disparition qui, selon lui, l'a privé de la possibilité de comprendre le changement de pratique de l'autorité de taxation.
2.1 Le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10). Il implique également pour l'autorité l'obligation de motiver sa décision (ATF 129 I 232 consid. 3.2 p. 236; 126 I 97 consid. 2b p. 102; 122 IV 8 consid. 2c p. 14/15).
2.2 En l'espèce, il est constant que le recourant n'a pas attaqué la décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 14 décembre 2000, qui portait sur l'année fiscale 1998, de sorte que cette décision est entrée en force. Il tente toutefois de revenir sur cette décision en invoquant, d'une part, la disparition de son dossier relatif à la taxation de l'année 1998 et, d'autre part, le fait que dans sa décision du 27 juin 2002 attaquée devant le Tribunal administratif, la Commission cantonale de recours a déclaré rejeter le recours pour les mêmes raisons que celles mentionnées dans la décision du 14 décembre 2000.

Cette argumentation est sans fondement, dans la mesure où la décision du 14 décembre 2000 se trouve bien dans le dossier relatif aux taxations 1999 et 2000 aujourd'hui litigieuses. En outre, le recourant a su très clairement que l'Administration fiscale avait décidé, depuis 1998, d'appliquer strictement l'art. 21 lettre o al. 2 LCP en n'admettant plus la déduction des frais effectifs de ses déplacements en voiture privée, mais seulement celle des frais de déplacement jusqu'à concurrence de l'abonnement général des CFF. La perte du dossier fiscal de l'année 1998 ne lui a donc causé aucun préjudice même si, comme le relève l'administration dans ses observations sur le présent recours, elle n'est pas explicable. Ainsi qu'on le verra (infra consid.3), l'administration n'était en effet pas liée par les solutions retenues dans les taxations du recourant des années 1995 à 1997, qu'elle a jugées erronées. Le fait que le Tribunal administratif ne s'est pas prononcé sur cette disparition dans son arrêt n'a pas non plus empêché le recourant de faire valoir ses arguments devant le Tribunal fédéral (ATF 129 I 132 consid. 3.2 p. 236). Au demeurant, le Tribunal administratif avait bien requis la production du dossier de 1998 au cours de
l'instruction, mais les recherches de l'administration sont restées vaines (voir lettre du 31 janvier 2003 adressée au Tribunal administratif).
2.3 Dans ces conditions, force est d'admettre que la consultation du dossier de 1998 n'était pas utile pour recourir contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 27 juin 2002. Même si celle-ci se réfère expressément aux motifs de sa première décision du 14 décembre 2000, le recourant disposait en effet de tous les éléments pour se plaindre de la solution adoptée dès 1998 par l'administration et confirmée lors des taxations des années fiscales 1999 et 2000.
En tant qu'il porte sur une violation du droit d'être entendu, le présent recours se révèle manifestement mal fondé.
3.
Le recourant allègue aussi que l'arrêt attaqué serait contraire au principe de la bonne foi.
3.1 Ancré à l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi confère au citoyen le droit - à certaines conditions - d'être protégé dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 130 I 26 consid. 8.1 p. 60; 129 I 161 consid. 4 p. 170; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 et les références citées). Ce principe régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi n'a qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec celui de la légalité (ATF 118 Ib 312 consid. 3b p. 316; Archives 60 p. 53, consid. 3).
3.2 En l'occurrence, le recourant ne saurait invoquer le principe de la bonne foi. Comme l'ont déjà constaté les autorités cantonales, les déductions des frais effectifs de déplacement concernaient les périodes fiscales antérieures, soit les années de taxation 1995, 1996 et 1997. En vertu du principe de la légalité, l'autorité de taxation pouvait donc examiner et apprécier les éléments imposables conformément à la loi sans être tenue par les éventuelles décisions qu'elle aurait pu prendre précédemment en dérogation à la loi. Cela découle également de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables en matière fiscale et des périodes fiscales (arrêt 2A 368/1995 du 24 avril 1996, consid. 2, non publié; arrêt 2A.390/1990 du 21 novembre 1991, publié in Archives 61 p. 791 et Revue fiscale 47/1992 p. 556, consid. 7).

Pour le reste, le recourant ne prétend pas expressément qu'il aurait fait un arrangement fiscal avec l'administration

au sujet de ses frais de déplacement. A bon droit, car un tel accord serait nul, à moins d'être autorisé par la loi, ou du moins de ne pas être exclu par elle, et d'y être matériellement conforme (arrêt A.454/1987 du 25 août 1988, publié in Archives 58 p. 210 et RDAF 1991 p. 12, consid. 2; voir aussi ATF 103 Ia 505 consid. 3a et b p. 512/513 et arrêt 2A.53/1998 du 12 novembre 1998, publié in Revue fiscale 54/1999 p. 118 et RDAF 1999 II p. 97, consid. 7b/aa). Le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi ou de la confiance s'avère donc mal fondé.

4.
Le recourant considère enfin que l'arrêt attaqué viole le principe de la légalité en n'admettant pas que ses frais de déplacement effectifs au moyen de son véhicule privé représentent des frais d'acquisition du revenu au sens de l'art. 21 lettre a LCP. Ce grief se confond toutefois avec celui de l'application arbitraire du droit cantonal (ATF 129 I 161 consid. 2.1 p. 163 et les arrêts cités), dans la mesure où, sur ce point, le recourant reproche principalement au Tribunal administratif de ne pas avoir admis qu'il n'avait aucun moyen de transport public à disposition pour se rendre depuis son domicile de Carouge à la gare de Cornavin à l'heure où il est obligé de prendre le train.
4.1 Appelé à revoir l'interprétation d'une norme sous l'angle restreint de l'arbitraire, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si celle-ci apparaît insoutenable, en contradiction manifeste avec la situation effective, adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain. En revanche, si l'application de la loi défendue par l'autorité cantonale ne s'avère pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, cette interprétation sera confirmée, même si une autre solution paraît possible (ATF 117 Ia 97 consid. 5b p. 106, 292 consid. 3a p. 294 et les références citées; sur la notion d'arbitraire, voir ATF 129 I 8 consid. 2.1 p. 9, 173 consid. 3.1 p. 178).
4.2 Il n'est pas contesté que l'ancienne loi genevoise sur les contributions publiques, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, est applicable au présent litige. Au chapitre des déductions admises sur les revenus bruts des contribuables figuraient notamment toutes les dépenses "nécessaires pour l'exercice de leur profession et leur métier" (art. 21 lettre a LCP). L'art. 21 lettre o prévoyait un forfait maximum de 450 fr. par personne pour la déduction des frais de déplacement des enfants (ch. 1), ainsi que des frais de déplacement du contribuable et de son conjoint (ch. 2). La seule exception concernait les personnes exerçant une activité lucrative hors du canton, pour lesquelles les frais de déplacement étaient "déduits jusqu'à concurrence du montant de l'abonnement le moins onéreux par un moyen de transport public".
4.3 En l'espèce, le Tribunal administratif a respecté le principe de la légalité en appliquant strictement cette disposition, comme l'autorité de taxation et la Commission cantonale de recours. En effet, le but de l'art. 21 lettre o in fine LCP est bien d'introduire un forfait pour la déduction des frais de déplacement hors du canton de Genève, qui limite cette déduction au montant que le contribuable aurait dû dépenser en empruntant les transports publics. Il est vrai qu'en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, une déduction en fonction des kilomètres parcourus peut être retenue lorsque le contribuable n'a pas de transports publics à disposition ou n'est pas en mesure de les utiliser pour des raisons objectives (voir art. 5 al. 3 de 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 642.118.1; arrêt 2P.254/2002 du 12 mai 2003, publié in StE 2003 B 22.3 n. 76, consid. 3.3 et 4.2; Peter Agner/Beat Jung/Gothard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 2 ad art. 26 p. 108; Jean-Marc Rivier, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd. 1998,
p. 377). La déduction des frais de déplacement en véhicule privé n'est cependant pas admise lorsqu'elle apparaît inappropriée aux circonstances, parce que le contribuable travaille trop loin de son domicile. La solution qui s'impose généralement dans un tel cas est d'admettre la déduction des frais de logement sur place et ceux pour le retour à domicile en fin de semaine. A ce titre, le Tribunal fédéral a refusé de considérer comme nécessaires à l'acquisition du revenu les frais de déplacement en voiture d'un contribuable qui effectuait chaque jour 350 km pour se rendre sur son lieu de travail et revenir le même jour (arrêt 2A.479/1995 du 14 mai 1996, consid. 2, non publié).

Dans le cas particulier, le recourant a considéré à juste titre qu'il n'était pas raisonnable de rentrer chaque soir à son domicile et a donc choisi de séjourner à Berne, en louant une chambre, pour laquelle l'administration a admis la déduction du loyer, par 4'700 fr. en 1999 et 4'855 fr. en 2000. Dans ces conditions, la solution rete-

nue par les autorités cantonales d'accorder au recourant une déduction forfaitaire de 2'800 fr., représentant le montant de l'abonnement général des CFF, est non seulement conforme à l'art. 22 lettre o LCP, mais ne s'écarte pas non plus des principes admis en droit fédéral. Du moment que cette déduction forfaitaire de 2'800 fr. n'est pas arbitraire, il est sans pertinence de savoir si le recourant peut ou non se rendre en transports publics à la gare de Cornavin à l'heure où il est censé prendre le train pour arriver à son travail à 8 h.30. Le fait qu'il a lui-même choisi de n'utiliser sa chambre que deux soirs par semaine, afin de garder plus de contacts avec sa famille, ou qu'il ne soit pas parvenu à négocier son horaire avec la Commission fédérale de recours en matière d'asile (actuellement le train partant de Genève à 6 h.30 arrive à Zollikofen à 8 h.30) relève en effet de circonstances personnelles qui n'ont pas à être prises en considération, sinon le principe de l'égalité de traitement entre contribuables ne pourrait être sauvegardé.
5.
Au vu de ce qui précède, le recours se révèle en tous points mal fondé et doit être rejeté avec suite de frais à la charge du recourant (art. 156 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est rejeté.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration fiscale cantonale genevoise et au Tribunal administratif de la République et canton de Genève.
Lausanne, le 19 juillet 2004
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: