

du 13 février 2001

dans la cause

Monsieur J_____

et

Madame J_____

représentés par Me Christine Sordet, avocate

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Les époux J_____ sont domiciliés dans le canton de Genève. M. J_____ exerce la profession de détective privé, sous la raison individuelle "A_____". Son épouse est esthéticienne et exploite le salon "M_____".

2. Le 20 décembre 1996, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux époux J_____, après que ces derniers eurent rempli leur déclaration d'impôt cantonal 1996, un bordereau de taxation provisoire en CHF 5'164,90. Ce montant était fondé sur le revenu imposable ressortant de la déclaration.

Ce bordereau est devenu définitif le 1er juillet 1997.

3. Le 16 septembre 1997, l'AFC a indiqué aux époux J_____ qu'elle allait ouvrir une procédure de vérification, au sens de l'article 333 de la loi générale sur les contributions publiques, du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05).

Au cours de cette vérification, elle a repris des frais professionnels non justifiés, pour un montant total de CHF 27'420.-.

Le 15 décembre 1997, l'AFC a établi un bordereau rectificatif pour l'impôt 1996, mettant en évidence un supplément d'impôt de CHF 7'816,15, ainsi que des intérêts de retard en CHF 369,10. De plus, une amende de CHF 3'908,05 a été infligée aux époux J_____.

4. a. Les contribuables ont formé une réclamation. Il ont contesté un certain nombre de reprises et se sont plaints du manque d'explications sur les motifs de ces reprises.

b. L'AFC a maintenu sa position, par décision du 22 janvier 1998. Le procès-verbal expliquait clairement chacune des modifications effectuées, et ces dernières étaient justifiées.

5. a. Les époux J_____ ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 23 février 1998. Ils contestaient un certain nombre de reprises et ont demandé à pouvoir

compléter leurs écritures.

b. La commission leur a accordé un délai au 30 mars 1998 pour ce faire, délai prolongé au 20 avril à la demande des contribuables. Ces derniers ont complété leur recours le 30 avril 1998, concluant préalablement à leur audition.

c. Dans sa réponse au recours, l'AFC a admis que la reprise de certains postes, d'un montant total de CHF 1'361,20, était injustifiée. Elle a demandé la confirmation de sa décision sur réclamation pour les autres postes, étant précisé que l'amende, fixée à 50% de l'impôt élué, devait être recalculée à la suite de l'annulation des reprises injustifiées.

d. Cette détermination a été transmise aux époux J_____ le 21 septembre 1998. Un délai au 5 octobre de la même année leur a été accordé pour qu'ils se déterminent, notamment sur le maintien ou le retrait du recours.

e. Le conseil des contribuables a demandé une prolongation du délai jusqu'à fin octobre, puis a informé l'AFC le 5 novembre 1998 qu'il produirait ses observations avant le 15 novembre de la même année. Il ressort toutefois du dossier qu'aucune détermination n'a été transmise à l'AFC.

6. Le 16 décembre 1999, la commission a partiellement admis le recours. Elle a annulé les reprises en CHF 1'361,20 dont l'AFC admettait qu'elles étaient injustifiées, ainsi qu'une reprise pour une facture pour une couronne funéraire, en CHF 150.-. Le dossier était retourné à l'AFC pour qu'elle établisse les bordereaux rectificatifs de l'impôt 1996 et de l'amende.

7. Le 24 janvier 2000, les époux J_____ ont saisi le Tribunal administratif d'un recours en reprenant l'argumentation développée devant la commission de recours et en concluant préalablement à leur audition, ainsi qu'à l'ouverture d'enquêtes.

S'agissant du montant de l'amende, les époux J_____ ont relevé qu'ils s'étaient adressés à un professionnel, et que les erreurs commises par ce dernier les avaient stupéfaits. Ils étaient de bonne foi et n'avaient pas cherché à tromper l'AFC. Aucune amende ne devait dès lors leur être infligée.

Pour des raisons de clarté de lecture, le détail des reprises contestées, ainsi que celui de l'argumentation des parties les concernant, figurera dans la partie en droit du présent arrêt.

8. a. L'AFC s'est opposée au recours, en faisant référence aux écritures qu'elle avait produites devant la commission.

b. Quant à la commission, elle a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision. S'agissant du montant de l'amende, elle a relevé qu'il pouvait être fixé au maximum au double de l'impôt éludé. Elle ne pouvait pas réduire le montant fixé par l'AFC sans motifs juridiques précis. Certaines charges avaient été comptabilisées à double ou sans justificatifs, ce qui dénotait une certaine négligence. Le fait que les recourants se soient adressés à une fiduciaire et que leurs comptes soient tenus par un professionnel, n'était pas pertinent : ils étaient en effet responsables des actes de leur mandataire.

9. Les parties ont été entendues en comparution personnelle le 14 juin 2000, à la suite de laquelle les parties ont transmis au tribunal divers documents complémentaires.

Toujours pour des raisons de lisibilité de l'arrêt, ces éléments seront repris dans la partie en droit.

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. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans la présente espèce, l'ensemble des faits pertinents, antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit, doit être examiné sous l'angle

des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA M. du 19 avril 1994).

3. La question à trancher consiste à déterminer si les frais professionnels que le recourant a exposés sont déductibles de son revenu.

De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, le département des finances déduit les dépenses nécessaires à l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05).

Conformément à la doctrine et à la jurisprudence dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut; 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 et de leur montant est indispensable; elle incombe au contribuable (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée; ATA L. du 18 août 1989).

Enumérées limitativement à l'article 21 lettre a LCP, les exceptions à l'impôt sur l'ensemble des revenus entraînent une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions. Le contribuable est par conséquent tenu de justifier ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité.

Sont déductibles les seuls frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu l'acquérir sans avoir exposé lesdits frais. Ne sont pas considérés comme tels les dépenses dites d'investissement ou d'établissement qui sont des mises de fonds pour créer, améliorer ou étendre une source de revenus, car il leur manque le rapport direct avec un revenu déterminé, celui de la période de calcul (E. BLUMENSTEIN et P. LOCHER, System des Steuerrechts, 1992, p. 200 et 203; J.-M. BARILIER, Frais d'acquisition du revenu, 1970, p. 23; RDAF 1993, p. 116; ATA M. du 11 mars 1997; L. du 18 août 1989). Il en va notamment ainsi des frais de formation professionnelle qui ne sont pas considérés comme des frais d'acquisition du revenu, car ce sont des

dépenses faites en vue d'exercer une profession dans le futur qui, de ce fait, n'ont pas de relation avec l'activité actuelle du contribuable (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 116).

4. L'administration recherche en général d'office les faits déterminants. Mais on reconnaît que son devoir d'investigation n'est pas sans limite, qu'au delà, l'autorité peut s'en tenir aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve et qu'en droit fiscal, il appartient dans ce cas à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résulte l'obligation de payer une contribution alors qu'il appartient au contribuable d'établir les faits qui ont pour effet de supprimer ou de réduire cette obligation. Il appartient au contribuable de prouver les éléments qui l'autorisent à déduire certains montants de son revenu brut (RDAF 1995 p. 58, consid. 3 p. 59). Le contribuable doit prouver la nécessité des frais effectivement dépensés et liés à la réalisation du revenu taxé ainsi que leur montant (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée; ATA G. du 3 octobre 1995 et les références citées; ATA M. du 11 mars 1997).
5. a. L'AFC a refusé d'admettre des amendes de circulation routière, en CHF 1'453,10, à titre de charges déductibles.

Les recourants soutiennent que la profession d'agent de sécurité impose l'utilisation d'un véhicule et que, dans certains cas de filature, il est nécessaire de s'arrêter ou de parquer son véhicule en urgence, cas échéant en stationnement interdit.

La commission a refusé cette reprise, dès lors que les amendes réprimant des comportements fautifs du contribuable ne sont jamais déductibles.

Cette position ne peut qu'être confirmée. En effet, le législateur fédéral a expressément prévu les situations dans lesquelles certaines personnes étaient légitimées à commettre des infractions (cf. art. 32 à 34 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0)). En dehors de ces situations, la commission d'infractions ne peut jamais être justifiée. Les amendes infligées ne peuvent dès lors constituer des frais professionnels.

- b. L'AFC a repris des frais de péage autoroutier,

justifiés par des relevés de compte d'une carte Visa, en CHF 24,77, CHF 105, 21, CHF 671,62, CHF 194.- et CHF 117,17, soit, au total CHF 1'112,77.

Les recourants contestent les reprises de CHF 24,77, CHF 105,21, CHF 194.- et CHF 117,17, soit au total CHF 441,15. Les autoroutes avaient été empruntées dans le cadre de missions de filature et étaient dès lors justifiées commercialement. Elles étaient en outre justifiées par des relevés de cartes Visa, mentionnant la gare de péage.

Ces reprises ont été maintenues par la commission. Il était en effet impossible de déterminer s'il s'agissait de frais privés ou de frais professionnels, au regard des pièces produites.

Suite à l'audience de comparution personnelle, les recourants ont versé à la procédure un tirage du rapport d'enquêtes dont il ressort que M. J_____ avait effectué une filature où il avait emprunté l'autoroute de Genève jusqu'à l'aéroport de Lyon-Satolas, et retour. Il a produit des factures autoroutières pour un montant total de FF 105.-, correspondant à la reprise de CHF 24,77.

Sur ce point, le tribunal admettra que cette dépense était effectivement justifiée commercialement. En revanche, le refus de déduction des autres montants mentionnés sera maintenu, aucun justificatif n'ayant pu être produit.

c. L'AFC a repris une facture "Avis rent a car", de CHF 61,09, car il manquait le justificatif.

Les recourants contestent cette reprise, dont la trace pouvait être trouvée dans le décompte de la carte Visa et qui correspondait à un solde d'essence à payer pour une voiture de location.

La commission a maintenu cette reprise, dont il n'était pas possible de déterminer s'il s'agissait de frais professionnels ou privés.

A nouveau, le Tribunal administratif constate qu'aucun justificatif permettant de penser que cette dépense était d'ordre professionnelle n'a été produit. Dès lors, la décision de la commission de recours sera confirmée sur ce point.

d. L'AFC a repris des "frais de déplacement" en CHF 671,62. Selon le grand livre de l'entreprise de M. J_____, il s'agissait de frais de déplacement sur autoroute, justifiés par une écriture du relevé de compte Visa.

Les recourants contestent cette reprise : il s'agissait d'une facture d'hôtel, payée comptant. Seule la moitié de cette facture devait être considérée comme frais de déplacement professionnel, car M. J_____ était accompagné de son épouse. Une reprise de CHF 335,80 devait être déduite.

La commission a confirmé la reprise de ce poste, d'une part en intégrant le total des frais de déplacement sur autoroute (lettre b page 15 de la décision) et, d'autre part, en tant que frais de déplacement (lettre d, page 15 de la décision). Dans ce dernier cas, la commission a relevé que ces frais étaient justifiés uniquement au moyen d'une carte Visa.

Lors de l'audience de comparution personnelle, les époux J_____ ont indiqué que la somme de CHF 671,62 correspondait à un séjour qu'ils avaient effectué dans un hôtel au Portugal. M. J_____ désirait faire de la prospection dans ce pays et avait pris contact, sans succès, avec des personnes dont il n'a pu fournir le nom. Il a précisé que lorsqu'il était en vacances, il n'exerçait aucune activité professionnelle. La moitié des CHF 671,62 devait être déduite, comme cela avait été admis les années précédentes.

Le Tribunal administratif constate que les recourants ont été dans l'incapacité d'amener le début d'une preuve de ce qu'ils avancent. De plus, il est peu courant qu'un chef d'entreprise parte avec son épouse dans un hôtel en Algarve afin d'y prospecter des clients, sans se rappeler le nom des personnes rencontrées. Enfin, le Tribunal administratif relèvera que les factures de repas concernent toujours deux personnes (1 viande et 1 poisson le 4 septembre 1995; 2 viandes et 2 entrées à une date non précisée; 1 repas avec deux assiettes de soupe le 3 septembre; 1 repas avec 2 couverts le 2 septembre). Ainsi, les époux J_____ auraient effectué de la prospection sans jamais inviter leurs éventuels clients à manger.

Sur ce point, le recours sera aussi rejeté.

e. L'AFC a repris des factures, en CHF 441,30, des frais de concessions de réception pour la radio et la télévision.

Les recourants la contestent, car un montant forfaitaire privé de CHF 1'000.- a été passé en déduction des factures de téléphone : elle couvrait largement le montant des frais de concession, et il était professionnellement nécessaire pour un agent de sécurité d'écouter la radio et la télévision.

La commission a maintenu cette reprise, lesdits frais étant manifestement de nature privée et les factures adressées au domicile privé des recourants.

Suite à l'audience de comparution personnelle, les époux J_____ ont précisé qu'ils n'avaient qu'une seule concession de radio et de télévision, facturée à leur domicile privé.

Dès lors, c'est à juste titre que la commission a maintenu la reprise, cette dépense n'ayant pas de lien avec l'activité professionnelle déployée par les recourants.

f. Sur la fiche justificative n° 1190, d'un montant total de CHF 271,05, l'AFC a repris CHF 68,50, ainsi que CHF 74,30, qui n'avaient pas de rapport de nécessité.

Les époux J_____ indiquent que les libellés utilisés manquent de précision, la responsabilité du comptable étant engagée à cet égard. La somme de CHF 74,30 correspondait à du matériel de nettoyage et celle de CHF 68,50 à du matériel de filature et d'entraînement, soit des T-shirts, des photos et des lampes.

La commission a maintenu la reprise, le libellé des tickets ne permettant pas de déterminer avec précision les objets achetés et la nature de leur usage.

Les époux J_____ ont transmis un exemplaire du contrat de travail qui les lie à leurs employés, dont il ressort que l'entreprise doit rembourser à l'employé les frais imposés par l'exécution du travail, tels que frais de nettoyage des uniformes.

Le Tribunal administratif constatera que cette explication démontre la pertinence de la reprise

concernant les produits de nettoyage : dès lors que les employés devaient nettoyer leurs vêtements et pouvaient se faire rembourser par l'entreprise, il n'y avait pas de raison que cette dernière achète les produits nécessaires à l'entretien.

De plus et surtout, le tribunal relèvera qu'au vu du libellé des tickets, la nature des objets achetés ne peut être déterminée avec suffisamment de précision pour permettre de justifier leur utilisation professionnelle. Cette reprise sera dès lors aussi confirmée.

g. L'AFC a repris la somme de CHF 72,50, correspondant à l'achat d'une radio F.M.

Les recourants soutiennent que, la facture étant libellée en francs français et l'AFC admettant le montant de CHF 72,50, il n'y avait pas lieu de reprendre CHF 290.-, mais seulement la différence, à savoir CHF 217,50.

L'AFC, dans ses écritures à la commission, avait maintenu la reprise de CHF 72,50, soit la contrepartie de FF 290.-, car il s'agissait d'un article de convenance personnelle.

La commission a confirmé cette reprise pour les mêmes motifs.

Lors de l'audience de comparution personnelle, l'AFC a admis que l'achat du poste de radio pouvait être déduit, à hauteur de CHF 72,50, soit la contrepartie de FF 290.-. La comptabilité devait être rectifiée sur ce point.

Au vu de ces conclusions, la reprise concernée sera rétablie, à hauteur de CHF 72,50.

h. L'AFC a repris, sur la fiche n° 1205, des factures de CHF 49,05, CHF 9,90, CHF 17,10, CHF 40,90 et CHF 37,60, soit au total CHF 154,55, non justifiées commercialement.

Les recourants soutiennent qu'il s'agit de justificatifs d'achats de boissons offertes aux clients, ainsi que de frais de bureau, tels que cartes chez Cartoon Superstore, produits de nettoyage chez Denner, produits de toilette pour le bureau.

La commission a maintenu la reprise, s'agissant de

produits tels qu'Ariel Ultraliquide, Jumbo Revitalisant, brosses à dents, dentifrice et livres (CHF 40,90 et CHF 17,10 : produits génériques c/Denner, CHF 9,90 : Cartoon Superstore, CHF 37,60 sans indication du commerçant, CHF 49,05, brosses à dents + 12 litres d'ice tea, coca).

Lors de l'audience de comparution personnelle, l'AFC a précisé qu'elle avait admis la déduction de boissons, mais pas celle de produits de nettoyage, les uniformes étant nettoyés par les employés. Les époux J_____ ont précisé qu'ils ne s'occupaient que de la lessive des agents engagés dans une mission.

A nouveau, le Tribunal administratif maintiendra cette reprise, le lien entre les dépenses concernées et l'activité professionnelle des recourants n'étant pas établie à satisfaction de droit.

i. L'AFC a repris le solde d'une facture de l'hôtel la Réserve, en CHF 2'200.-, du fait qu'elle n'avait pas de rapport de nécessité avec l'activité des recourants.

Les recourants indiquent qu'ils avaient invité les employés et leurs proches à une soirée, afin de resserrer les liens professionnels. Une partie seulement de la facture, d'un montant total de CHF 3'200.-, avait été passée en frais.

La commission relève que l'entreprise de M. J_____ n'emploie que six personnes, alors que cette soirée, à l'hôtel X_____, comptait quarante invités. Ces frais étaient manifestement de nature privée.

Les époux J_____, lors de l'audience de comparution personnelle, ont expliqué qu'il s'agissait d'une soirée d'entreprise, où des employés, des employés temporaires et des clients avaient été invités. Il n'y avait pas quarante personnes, mais le forfait, d'un total de CHF 3'000.-, était malgré cela intéressant. Suite à la comparution personnelle, ils ont versé à la procédure trois attestations établies par des employés, confirmant qu'ils avaient participé à cette soirée avec des tiers. Les époux J_____ ont encore précisé qu'à cette époque, ils n'avaient pas trois, mais cinq employés selon les attestations de salaires établies en 1994.

Le Tribunal administratif constatera que les nouveaux éléments versés à la procédure confortent la position de ces derniers. Dès lors, la soirée litigieuse ap-

paraît bien en lien avec l'activité professionnelle des recourants, et la reprise de CHF 2'200.- doit être annulée.

j. L'AFC a repris, sur la fiche n° 1196, CHF 40.-, qui n'avaient pas de rapport de nécessité avec l'activité.

Les recourants indiquent qu'il s'agit de frais divers occasionnés par les surveillances : un agent avait acheté un objet, en l'espèce un jouet, pour ne pas se faire remarquer.

La commission a maintenu la reprise, les explications du recourant n'étant pas convaincantes.

Le Tribunal administratif relèvera que les explications données par les recourants ne sont pas crédibles : dans l'hypothèse où un employé devait prendre un objet dans un rayon pour ne pas se faire remarquer, et qu'il ait dû faire la queue pour passer à la caisse, il aurait choisi une babiole de bien moindre valeur. Ladite reprise sera dès lors maintenue.

k. L'AFC a repris la somme de CHF 42,15, en tant que frais privés. Il s'agissait de trois tickets émis par le consulat espagnol à Genève.

Les recourants demandent le rétablissement de cette reprise, s'agissant de frais nécessaires dans le cadre d'une enquête.

La commission a maintenu la reprise, relevant que les recourants étaient de nationalité espagnole, ce qui impliquait qu'ils devaient effectuer des démarches auprès de leur consulat. Les reçus ne permettaient pas de déterminer s'il s'agissait de frais professionnels.

Malgré la demande faite lors de l'audience de comparution personnelle, les époux J_____ n'ont pas fourni de justificatif permettant de lier cette dépense à une enquête particulière. Dès lors, la reprise sera maintenue.

l. L'AFC a repris la somme de CHF 1'052.-, soit une facture de la société V_____. Il s'agissait d'un voyage privé, et non professionnel.

Les recourants affirment qu'il s'agissait d'un

voyage de prospection; 50% devaient être considérés comme frais privés, puisque M. J_____ était accompagné de son épouse.

La commission a maintenu cette reprise, car ce voyage n'avait pas de rapport avec le revenu de l'activité professionnelle de M. J_____ pendant l'année déterminante.

Lors de l'audience de comparution personnelle, les époux J_____ ont précisé qu'il s'agissait du billet d'avion lié au séjour au Portugal dont il a déjà été question sous lettre (d) ci-dessus. La reprise sera dès lors maintenue, pour les motifs indiqués dans ledit paragraphe.

m. L'AFC a repris, sur les frais de véhicule, une somme totale de CHF 11'468.-, ainsi que CHF 990.- sur les amortissements. CHF 4'205,80, CHF 1'729,30 et CHF 932,85, ainsi que CHF 990.- d'amortissement étaient justifiés par la règle des deux cinquièmes pour usage privé du véhicule.

Sur le compte essence, une partie était reprise pour double comptabilisation (CHF 1'450,65), une partie reprise parce que les postes de tabac, aliments et n'étaient pas admis à cause de leur usage et une partie, en application de la règle des 2/5èmes pour usage privé; le total des reprises était de CHF 4'224,55.

Les recourants demandent l'annulation de CHF 12'458.- de reprise sur les frais de véhicule. M. J_____ possède cinq véhicules, dont l'un est utilisé pour son usage privé et son usage professionnel. Les autres sont exclusivement d'usage professionnel, certains munis d'inscriptions publicitaires et d'autres étant neutres, pour permettre des filatures. La question de la double comptabilisation n'était pas contestée.

La commission a maintenu la reprise : rien ne prouvait que les véhicules comportant de la publicité ne soient pas utilisés à des fins privées et M. J_____ n'avait pas indiqué le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel avec l'ensemble de ses véhicules.

Lors de l'audience de comparution personnelle, M. J_____ a confirmé qu'il utilisait un véhicule pour son usage privé et professionnel, les autres étant uniquement utilisés par l'entreprise. Certains portaient

des inscriptions publicitaires, alors que d'autres étaient banalisés. Il a versé à la procédure une nouvelle photographie desdites voitures, entourées d'agents de l'entreprise, en uniforme.

Sur ce point, l'AFC a précisé qu'il n'y avait, en 1995, que quatre véhicules immatriculés. Lorsque les contribuables n'indiquaient pas expressément le nombre de kilomètres parcourus à titres professionnel, l'administration se voyait contrainte d'admettre l'intégralité des frais effectifs des véhicules, dont elle retranchait un montant forfaitaire de 2/5èmes, correspondant à la sphère privée. Les véhicules munis d'inscriptions publicitaires pouvaient parfaitement être utilisés à titre privé par le contribuable, son épouse ou même par certains de ses employés.

A nouveau, le tribunal fera sienne l'opinion de l'autorité de première instance et celle de l'AFC. Il aurait suffi que M. J_____ précise le nombre de kilomètres effectués à titre professionnel pour que le rapport exact entre l'utilisation privée et l'utilisation professionnelle puisse être fait. Cette solution est conforme à la pratique de l'AFC, confirmée par les jurisprudences de la commission de recours mentionnées par cette dernière.

n. Dans la comptabilité de l'institut "M_____", l'AFC avait repris la somme de CHF 303,34, correspondant à l'achat d'une blouse à la boutique Pivoine.

D'autre part, l'AFC avait repris des frais forfaitaires de voyages et représentation, en CHF 200.- par mois, soit CHF 2'400.- pour l'année.

Les recourants demandaient l'annulation de la reprise concernant la blouse, s'agissant d'un vêtement de travail.

Le forfait de CHF 2'400.- par an par rapport à l'activité de la recourante était admissible : c'était leur comptable qui leur avait indiqué ce mode de faire, en précisant qu'il était admis par l'AFC.

La commission a maintenu la reprise concernant la blouse, la boutique Pivoine ayant indiqué au secrétaire-juriste de la commission qu'elle ne vendait pas de vêtements professionnels. D'autre, part, la jurisprudence avait précisé que le contribuable ne pouvait fixer

unilatéralement une déduction forfaitaire. Dès lors, la reprise de CHF 2'400.- devait être maintenue.

Lors de la comparution personnelle, Mme J_____ a expliqué que lesdits vêtements, achetés aux soldes, étaient nécessaires à sa pratique professionnelle lorsqu'elle faisait des salons ou de la promotion. L'AFC a rappelé que la jurisprudence au sujet des vêtements de travail était très restrictive, puisque seuls pouvaient être déduits les habits qui ne pouvaient être utilisés à des fins privées.

Tel n'est manifestement pas le cas en l'espèce, et cette reprise sera maintenue par le Tribunal administratif.

De même, la déduction forfaitaire de CHF 2'400.- ne pourra être maintenue par le Tribunal administratif, car de telles déductions ne peuvent être fixées unilatéralement par les époux J_____ ou par leur comptable.

6. A teneur de l'article 340 alinéa 3 LCP, le contribuable peut faire l'objet d'une amende fiscale correspondant au maximum au double de l'impôt éludé lorsque lui-même ou ses organes ont agi par négligence. En cas de fraude, soit de comportement intentionnel, l'amende fiscale peut s'élever au maximum à dix fois le montant de l'impôt éludé.

Selon une jurisprudence constante du Tribunal administratif, l'AFC jouit d'un large pouvoir d'appréciation lorsqu'elle inflige une amende (ATA F. du 9 août 2000 et la jurisprudence citée).

En l'espèce, il n'est pas contesté que les recourants ont agi par négligence. En revanche, ces derniers ne peuvent se décharger de leur responsabilité du fait qu'ils avaient confié leur comptabilité et leur déclaration d'impôt à un mandataire, les contribuables étant responsables des actes et omissions de ces derniers (SJ 1984 p. 205).

Quant à la quotité de l'amende, il suffit de constater que cette dernière ne représente que la moitié de l'impôt éludé, soit le quart du montant maximum possible, et ce bien que certaines déductions n'ont très manifestement aucun lien avec l'activité professionnelle des recourants. Ladite amende sera dès lors confirmée dans sa

proportion. Il appartiendra toutefois à l'AFC de la recalculer, une fois le montant de l'impôt éludé définitivement déterminé.

7. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, et le dossier retourné à l'AFC pour qu'elle procède à un nouveau calcul des impôts et de l'amende, au sens des considérants.

Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge des recourants.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 janvier 2000 par Monsieur et Madame J_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 16 décembre 1999;

au fond :

admet partiellement le recours;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle procède à un nouveau calcul des impôts et de l'amende, au sens des considérants;

met à la charge des recourants un émolument de CHF 2'500.-;

communique le présent arrêt à Me Christine Sordet, avocate des recourants, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Schucani, président, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, MM. Thélin, Paychère, juges.

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

C. Goette

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci