

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/5165/2007-ICC

ATA/226/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 17 avril 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

Monsieur L_____

représenté par Me Lorenzo Paruzzolo, avocat

Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 7 décembre 2009 (DCCR/1281/2009)

EN FAIT

- 1) Monsieur L_____, né en 1953, domicilié dans le canton de Genève avec son épouse, Madame L_____, exerce la profession de chauffeur de taxi à titre indépendant à plein temps.
- 2) Selon son compte d'exploitation couvrant la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2005, M. L_____ a réalisé un chiffre d'affaires de CHF 59'024.- et un bénéfice net de CHF 26'112,35 (CHF 59'024.- - CHF 32'911,65 de charges). Ce document était joint à la déclaration fiscale 2005 du couple, établie le 3 août 2006.
- 3) Par courriers des 17 janvier et 9 février 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) a prié les époux L_____ de lui faire parvenir notamment les disques tachygraphiques de l'année 2005, ainsi que « les relevés de caisse et toutes autres pièces justificatives (...) ayant permis de calculer le chiffre d'affaires indiqué pour CHF 59'024.- ».
- 4) A une date indéterminée, M. L_____ a remis à l'AFC-GE les disques tachygraphiques de l'année 2005, ainsi qu'un tableau récapitulatif journalier pour l'année 2005, précisant les jours et les heures de travail, les jours de congé, les kilomètres parcourus, ainsi que les montants encaissés.

Les disques indiquaient que le véhicule de M. L_____ avait parcouru 58'575 km au 6 janvier 2005 et 100'462 km au 31 décembre 2005, soit un total de 41'887 km durant l'année 2005 (100'462 km - 58'575 km).

Selon le tableau, en 2005, l'intéressé avait parcouru 37'097 km et encaissé CHF 59'024.-, soit une moyenne de CHF 1,59 par kilomètre, et avait été en vacances du 5 au 11 août et du 10 au 23 octobre 2005. Aucun jour de maladie n'était mentionné.

- 5) Le 10 mai 2007, l'AFC-GE a adressé aux contribuables un bordereau de taxation pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2005 s'élevant à CHF 10'573.-. Elle avait procédé à une reprise de CHF 31'400.- sur le bénéfice net déclaré par M. L_____ et tenu compte d'un bénéfice net de CHF 57'512.- (CHF 26'112,35 + CHF 31'400.-).

Les relevés de M. L_____ indiquant des recettes inférieures à celles ressortant de l'analyse des disques et du rendement kilométrique moyen de CHF 2,40 calculé pour Genève, elle avait procédé à une estimation. M. L_____ avait parcouru au total 41'887 km en 2005, dont 5'200 km à titre privé, soit 36'687 km à titre professionnel. « Le rendement moyen calculé (...) [tenait] compte du lieu, des tarifs en vigueur, de l'activité de jour et de nuit, de l'affiliation, ou non, à

une centrale, de la taxe de base ainsi que des temps d'attente et des parcours à vide ». Elle avait pris en compte « un kilométrage à vide de 45 % ».

Aucune voie de droit n'était indiquée.

- 6) Par acte posté le 7 juin 2007, les époux ont élevé réclamation auprès de l'AFC-GE contre le bordereau précité, concluant à l'annulation de celui-ci. Le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable en 2005 était de CHF 59'024.-. L'AFC-GE devait calculer l'impôt dû en conséquence.

Il utilisait son véhicule professionnel également à titre privé. Les disques indiquaient qu'en 2005, il avait parcouru au total 41'887 km, « usages privé et professionnel confondus ». Le tableau récapitulatif journalier mentionnait les kilomètres effectués à titre professionnel, ainsi que le chiffre d'affaires quotidien.

Il parcourait 45 à 50 % des kilomètres à vide, « sans rémunération aucune ». De nombreuses courses étaient « encaissées selon forfait préalablement convenu avec le client ». L'AFC-GE ne pouvait donc pas tenir compte d'un rendement kilométrique moyen de CHF 2,40. Les conditions d'une taxation par estimation n'étaient pas remplies, sa comptabilité étant irréprochable.

- 7) Le 24 août 2007, l'AFC-GE a demandé divers renseignements aux contribuables.
- 8) Le 14 septembre 2007, ceux-ci ont persisté dans leur réclamation. Le prix des courses de taxi était fréquemment négocié à la baisse par les clients. Lorsque ces derniers payaient au moyen de cartes de crédit ou de bons de courses, la TVA était systématiquement déduite lors de l'encaissement, ce qui représentait une perte considérable en fin d'année, dans la mesure où le contribuable n'était pas assujéti à la TVA. La moitié du kilométrage était régulièrement parcourue à titre privé. 45 % de la distance parcourue à titre professionnel se faisait à vide, sans rémunération. Le rendement kilométrique appliqué par l'AFC-GE n'était pas conforme à la réalité économique. Le but du tachygraphe était de contrôler si la durée du travail, de la conduite et du repos avait été observée, et non d'« imputer des revenus illusoires aux chauffeurs sur la seule foi des distances enregistrées ».
- 9) Par décision du 26 novembre 2007, l'AFC-GE a rejeté la réclamation. Le rendement kilométrique moyen de CHF 2,40 découlait de la pratique de l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'AFC-CH) et s'appliquait lorsque les conditions d'une taxation par estimation étaient remplies. Les relevés fournis par M. L._____ ne correspondant pas aux disques tachygraphiques et les parcours effectués à titre privé par celui-ci n'étant pas significatifs, la taxation par estimation était justifiée en l'espèce. Les contribuables pouvaient recourir auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la

commission) et devenue depuis le 1^{er} janvier 2011 le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) dans les trente jours.

- 10) Par acte déposé au greffe de la commission le 27 décembre 2007, les époux L_____, représentés par leur avocat, ont recouru contre la décision précitée, concluant à l'annulation de celle-ci et au calcul de l'ICC 2005 sur la base d'un chiffre d'affaires de CHF 59'024.-. Le contribuable n'avait pas systématiquement mis le tachygraphe en mode « pause » lorsqu'il effectuait des trajets à titre privé. L'AFC-GE n'aurait pas dû procéder à une taxation par estimation, lui-même ayant toujours coopéré et fourni les documents demandés. La méthode de l'AFC-GE violait le principe de l'égalité de traitement, puisqu'elle n'était pas appliquée à tous les chauffeurs de taxi indépendants à Genève.
- 11) Le 28 novembre 2008, l'AFC-GE s'est opposée au recours. Les recettes comptabilisées par le recourant ne correspondant pas aux disques tachygraphiques ni au rendement kilométrique moyen de CHF 2,40 applicable à Genève, elle avait fixé le chiffre d'affaires de M. L_____ par voie d'estimation, selon la méthode utilisée par l'AFC-CH en matière de TVA. Cette méthode tenait compte « du lieu, des tarifs en vigueur, des périodes concernées, des concessions octroyées, de l'activité des chauffeurs (de nuit ou de jour), de l'affiliation ou non à une centrale et (...) de la taxe de base, des temps d'attente ainsi que des courses à vide ». Dès lors, les kilomètres professionnels parcourus à vide ne pouvaient pas être déduits une seconde fois, puisque le rendement moyen en tenait déjà compte. Les distances effectuées à titre privé devaient être prouvées par le contribuable ; elle ne pouvait retenir que 5'200 km à ce titre et « à bien plaisir ».
- 12) Les 3 janvier et 19 février 2009, les époux L_____ et l'AFC-GE ont persisté dans leurs positions respectives.
- 13) Par décision du 7 décembre 2009, la commission a admis le recours des époux L_____ et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

M. L_____ avait effectué 41'887 km avec son véhicule durant l'année 2005. Il avait parcouru 37'097 km à titre professionnel, facturés au total CHF 59'029,80 (*sic*), soit une moyenne de CHF 1,59 par kilomètre. Le contribuable facturait certaines courses de manière forfaitaire. N'étant affilié à aucune centrale, celui-ci avait parcouru des distances importantes « à vide » pour aller chercher des clients. Ces facteurs étaient propres à diminuer le rendement kilométrique moyen. Le relevé produit par M. L_____ avait une force probante suffisante pour la taxation. L'AFC-GE n'aurait pas dû procéder par voie d'estimation. Le chiffre d'affaires déclaré devait être admis tel quel et la reprise effectuée par l'AFC-GE annulée.

La commission a expédié la décision aux parties le 16 décembre 2009.

- 14) Par acte déposé au greffe le 15 janvier 2010, l'AFC-GE a recouru auprès du Tribunal administratif, devenu depuis le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), contre la décision de la commission précitée, concluant à son annulation et à la confirmation de sa propre décision du 26 novembre 2007.

Le tableau récapitulatif de caisse journalier ne correspondait ni aux disques tachygraphiques ni au rendement kilométrique moyen de CHF 2,40 et n'avait pas de force probante. Le contribuable n'avait fourni aucun justificatif relatif aux recettes réalisées en 2005. La taxation par estimation était donc justifiée. La méthode utilisée pour calculer le rendement kilométrique moyen était admise par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Les courses effectuées « à vide » avaient déjà été prises en compte dans le calcul dudit rendement. Les courses facturées forfaitairement n'étaient pas justifiées par pièces. Il appartenait au contribuable de prouver l'existence de facteurs propres à diminuer le rendement moyen.

- 15) Le 21 janvier 2010, la commission a persisté dans sa décision et a transmis son dossier à la juridiction de céans.
- 16) Dans leur réponse du 22 février 2010, les contribuables se sont opposés au recours et ont demandé une indemnité de procédure. Subsidiairement, ils ont prié l'autorité de recours d'ordonner « une expertise en vue de déterminer le rendement kilométrique minimal pour un chauffeur de taxi indépendant à Genève ».

M. L_____ avait toujours collaboré avec l'AFC-GE et fourni les documents demandés par cette dernière. La taxation par estimation n'était pas justifiée. En 2005, il avait parcouru 37'097 km tant à titre professionnel que privé. Il était de bonne foi et avait réalisé un chiffre d'affaires de CHF 59'024.- cette année-là.

L'AFC-GE n'avait pas démontré que le rendement kilométrique moyen de CHF 2,40 correspondait à la situation concrète du cas d'espèce et n'avait pas produit le détail de cette méthode de calcul.

- 17) Le 15 mars 2010, le juge délégué a tenu une audience de comparution personnelle.
- a. L'AFC-GE a persisté dans son recours. Monsieur Bertrand Bandollier, directeur adjoint, a indiqué que la déclaration fiscale 2005 des époux L_____ avait été examinée dans le cadre d'un contrôle ordinaire. Les déclarations des années précédentes n'avaient pas été contrôlées. Celles des années ultérieures n'avaient pas encore été taxées, car l'AFC-GE attendait l'issue du recours. Indépendamment du rendement moyen de CHF 2,40, le chauffeur de taxi pouvait faire valoir d'autres frais professionnels, comme tout indépendant. L'AFC-GE ne

détaillait pas systématiquement les explications concernant les reprises effectuées, mais elle se tenait à disposition des contribuables. En général, l'étude de l'AFC-CH n'était pas communiquée aux contribuables concernés par une reprise.

b. Monsieur Arnaud Schmid, contrôleur fiscal auprès de l'AFC-GE, a indiqué que cette dernière produirait le document de l'AFC-CH relatif au rendement kilométrique. La moyenne de CHF 2,40 concernait les chauffeurs affiliés à une centrale ; elle était de CHF 2,20 pour les autres. Il n'existait pas d'étude genevoise sur le rendement kilométrique. L'AFC-GE se basait sur l'étude de l'AFC-CH lorsqu'elle constatait des incohérences entre la déclaration et les pièces fournies par un contribuable, ce qui était le cas de M. L_____, les informations tirées de l'examen approfondi des disques tachygraphiques ne correspondant pas aux autres éléments de la déclaration du contribuable. Les disques ne mentionnaient pas de courses durant la pause déjeuner, alors que, selon M. L_____, le mode pause n'était pas toujours activé. Le document de l'AFC-CH était toujours valable dans son intégralité. Les chauffeurs de taxi pouvaient justifier un rendement kilométrique inférieur à CHF 2,40 ; à défaut de preuves, l'étude de l'AFC-CH s'appliquait.

c. M. L_____ a persisté dans sa position. Il n'avait qu'un seul véhicule qu'il utilisait tant à titre professionnel que privé. Il travaillait dans le canton de Genève. Les courses forfaitaires représentaient 15 à 20 % de son activité ; dans ces cas-là, il ne recevait pas de compensation financière. 45 à 50 % des kilomètres parcourus correspondaient à des courses à vide, sans rémunération. Certains clients quittaient parfois le taxi sans régler la course. Il travaillait souvent le matin dès 4 ou 5 heures. Les relevés de caisse produits incluaient les pourboires reçus. Il n'avait pas de quittances pour l'année 2005 car, à l'époque, il ne lui était pas demandé d'en garder un double. Il arrivait fréquemment que les clients pressés quittent le taxi sans prendre leur quittance. Il oubliait parfois de positionner le tachygraphe en mode pause lorsqu'il utilisait son véhicule à titre privé. Son épouse avait deux voitures avec plaques interchangeables. Sa femme et sa fille utilisaient très rarement le taxi à titre privé.

- 18) Le 21 avril 2010, l'AFC-CH, division principale de la TVA, a transmis un document établi « à l'intention exclusive du Tribunal administratif », intitulé « coefficients d'expérience taxis, Genève », concernant 86 chauffeurs de taxi public employés par six entreprises sises à Genève affiliées à une centrale d'appel et couvrant la période de 1996 à 2001. Le tableau mentionnait le nombre de mois de travail saisi par le chauffeur, le total des jours travaillés, les kilomètres parcourus à titre professionnel durant la période indiquée, la recette totale, ainsi que le rendement moyen par kilomètre. Ce dernier variait entre CHF 1,21 et CHF 3,32. Le document précisait en outre que « les chauffeurs employés [connaissaient] les mêmes conditions de travail que les chauffeurs indépendants (courses à vide, petites et longues courses, fausses courses) vu qu'ils [disposaient]

des mêmes stations de taxi (y. c. Gare et Aéroport) et que les courses [étaient reçues] par la même centrale d'appel. Les chauffeurs employés ne [devaient] pas décompter les pourboires avec leur patron. Cependant, chez les chauffeurs indépendants, ce dernier (*sic*) [faisait] partie du chiffre d'affaires imposable. [C'était] pour cette raison que le rendement kilométrique [avait] été arrondi vers le haut ». Ce dernier avait été porté de CHF 2,36 à CHF 2,40.

- 19) Le 29 avril 2010, l'AFC-GE a persisté dans son recours. Le document établi par l'AFC-CH était confidentiel et ne devait pas être communiqué à des tiers, mais il pouvait être « transmis pour information à la partie adverse ». La jurisprudence du Tribunal fédéral admettait l'application du rendement kilométrique moyen en matière de TVA. Le contribuable n'avait pas démontré qu'il se trouvait dans une situation particulière justifiant l'application d'un rendement kilométrique inférieur.
- 20) Le 1^{er} juin 2010, les contribuables ont persisté dans leurs conclusions. Le document de l'AFC-CH, dont ils avaient pris connaissance, n'avait aucune valeur probante, les données étant anonymes et invérifiables scientifiquement. Certains des rendements recensés étaient inférieurs à CHF 1,59. Taxer tous les chauffeurs de taxi selon un rendement de CHF 2,40 ne correspondait pas à la réalité économique. De plus, la division principale de la TVA de l'AFC-CH avait considéré que M. L._____ n'était pas assujetti à la TVA pour les années 2007 à 2009.
- 21) Le 29 juin 2010, l'AFC-GE a persisté dans son recours. Les coefficients expérimentaux établis par l'AFC-CH étaient reconnus par le Tribunal fédéral. Quand les documents fournis par les contribuables étaient incomplets, l'AFC-GE pouvait procéder à une estimation sur la base du rendement kilométrique moyen de CHF 2,40. Il appartenait alors à l'intéressé de justifier le rendement inférieur allégué. M. L._____ n'avait pas démontré qu'il avait effectué de nombreuses courses à forfait ni qu'il avait effectué plus que 5'200 km à titre privé. Le contribuable aurait dû conserver les quittances. Il n'était pas nécessaire d'ordonner une expertise.
- 22) Par pli du 11 février 2011, le juge délégué a prié l'AFC-CH de préciser si les kilomètres professionnels parcourus durant la période mentionnée dans la colonne *ad hoc* du document établi le 21 avril 2010 tenaient compte d'une déduction pour trajets à vide et, dans l'affirmative, quel était le pourcentage de ladite déduction.
- 23) Le 24 février 2011, l'AFC-CH a répondu que « les données relevées et reportées dans la colonne en question [comportaient] tous les kilomètres professionnels parcourus par les chauffeurs employés, sans aucune déduction pour les trajets à vide effectués durant les heures de travail. (...) Le rendement [tenait] de ce fait compte des kilomètres à vide et [aurait été] plus élevé si une déduction y

relative [avait été] opérée. Lors de l'application de ce coefficient d'expérience à des entreprises similaires, ces trajets à vide [devaient] aussi être contenus dans les kilomètres professionnels ».

- 24) Par courrier du 25 février 2011, le juge délégué a imparti à M. L._____ un délai au 25 mars 2011 pour se déterminer sur le fait qu'en une année il avait effectué un nombre de kilomètres manifestement supérieur à celui des exemples d'activité sur douze mois retenus dans la liste des coefficients d'expérience.
- 25) Le 25 mars 2011, M. L._____ a persisté dans ses conclusions. Le document de l'AFC-CH n'avait pas la valeur d'une expertise. La colonne consacrée au nombre de mois de travail n'était pas pertinente. Pour calculer le rendement, il fallait tenir compte uniquement des kilomètres parcourus et du chiffre d'affaires réalisé. En qualité d'indépendant, il avait parcouru un nombre élevé de kilomètres avec son véhicule, car il avait utilisé ce dernier à titres professionnel et privé, alors que le tableau de l'AFC-CH n'indiquait que les distances parcourues à titre professionnel par des employés. Parmi les données recensées dans le document précité figuraient des rendements de CHF 1,21 et CHF 1,25. Son propre rendement de CHF 1,59 n'était donc pas insolite. Il avait parcouru 37'097 km durant ses journées de travail. Les disques tachygraphiques mentionnaient une distance de 41'887 km au total en 2005. L'AFC-CH soutenait arbitrairement qu'il avait parcouru 36'687 km à titre professionnel, après soustraction de 5'200 km qu'il aurait parcourus à titre privé.
- 26) Le 31 mars 2011, le juge délégué a prié l'AFC-GE de lui indiquer d'ici le 10 mai 2011 si elle maintenait son estimation de la part privée des déplacements, au vu des différences de kilométrage pour douze mois entre M. L._____ et les chauffeurs mentionnés dans le document de l'AFC-CH.
- 27) Le 11 avril 2011, le conseil de M. L._____ a fait parvenir à la chambre administrative l'avis de taxation concernant l'impôt fédéral direct 2005 d'un chauffeur de taxi travaillant à Genève, dont les données avaient été anonymisées : en l'absence de pièces justificatives relatives aux recettes, l'AFC-GE avait procédé à une estimation et appliqué un rendement kilométrique de CHF 2.- en lieu et place de CHF 2,40. En pratiquant des rendements différents, l'AFC-GE violait le principe de l'égalité de traitement.
- 28) Le 9 mai 2011, l'AFC-GE a persisté dans son recours. M. L._____ n'ayant pas justifié le nombre de kilomètres effectués à titre privé avec son taxi en 2005, elle ne pouvait prendre en compte qu'un forfait de 5'200 km. Ledit forfait était indépendant du nombre total de kilomètres parcourus dans l'année. Elle avait procédé à une taxation par estimation car le tableau de caisse établi par M. L._____ n'était justifié par aucune pièce et ne correspondait pas aux disques tachygraphiques. Elle avait appliqué le rendement kilométrique moyen de CHF 2,40 reconnu par le Tribunal fédéral, M. L._____ n'ayant pas démontré

qu'il se trouvait « dans une situation inhabituelle par rapport à un contribuable ordinaire ». Le document anonymisé produit par le contribuable le 11 avril 2011 n'était pas identifiable ; il n'avait donc aucune valeur probante.

- 29) Le 12 mai 2011, le juge délégué a informé les parties que la cause avait été gardée juger.

EN DROIT

- 1) Depuis le 1^{er} janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1^{er} janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

- 2) Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans sa teneur au 31 décembre 2010).

- 3) Le litige porte sur le bordereau ICC 2005 notifié par l'autorité recourante aux intimés, celle-là considérant que la taxation par estimation et la reprise sur le bénéficiaire net du contribuable étaient justifiées.

- 4) Le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), qui a abrogé notamment la loi sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures à 2010 demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP).

Le cas d'espèce concernant l'année fiscale 2005, l'ancienne LIPP-IV est applicable.

Selon l'art. 3 al. 1 1^{ère} phrase aLIPP-IV, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

- 5) Le département des finances (ci-après : le département) établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration

avec le contribuable (art. 25 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17).

Selon l'art. 26 al. 2 LPFisc, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant notamment : a) tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non ; b) la localité où il exerce sa profession et où il exploite un commerce, une industrie ou une entreprise. Il doit signer personnellement la déclaration et la remettre au département, avec les annexes prescrites, dans le délai qui lui a été imparti.

Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration, à chaque période fiscale, les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats et, le cas échéant, annexe) de la période concernée ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 29 al. 2 LPFisc).

Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 31 al. 1 LPFisc). Sur demande du département, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 31 al. 2 LPFisc).

Le département procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc).

- 6) En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 2e éd., Bâle 2002, p. 438 ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas

indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 109).

L'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, alors que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées).

Le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 138). Il incombe à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006, consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/716/2011 du 22 novembre 2011 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008).

- 7) Concernant le rendement kilométrique moyen admis à Genève, le Tribunal fédéral a consacré ce mode de procéder dans plusieurs arrêts en matière de TVA - prévoyant, en cas d'insuffisance de documents comptables, une procédure de taxation par estimation - et a relevé que, s'agissant d'une moyenne, celle-ci prend en considération « toutes les circonstances particulières de la profession de chauffeur de taxi (...) et permet ainsi une approximation suffisamment précise du chiffre d'affaires réel du recourant », sans qu'il faille distinguer la situation des chauffeurs indépendants des chauffeurs salariés. Le contribuable « doit s'accommoder de l'imprécision qui résulte nécessairement d'une moyenne, puisqu'il est lui-même responsable de l'ouverture de la procédure de taxation par estimation ». Enfin, ces rendements moyens établis par l'AFC-CH - en l'occurrence pour la TVA - tiennent compte du lieu et des tarifs en vigueur dans celui-ci. Ils sont ainsi plus représentatifs que ceux résultant de la moyenne suisse calculée par l'office fédéral de la statistique (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_429/2009 du 9 novembre 2009, consid. 5.2 ; 2A.297/2005 du 3 février 2006,

consid. 4.3 *in* Archives 76 p. 779 et 2A.253/2005 du 3 février 2006, consid. 4.2 *in* RDAF 2007 II p. 318 ; ATA/716/2011 du 22 novembre 2011).

En l'espèce, le tableau intitulé « coefficients d'expérience taxis, Genève » permet de comprendre que pour les 86 cas considérés, la recette totale a été divisée par le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel et tous ces résultats, s'échelonnant de CHF 1,21 à CHF 3,32, ont servi à calculer le rendement kilométrique moyen de CHF 2,36, ce chiffre ayant été arrondi à CHF 2,40.

A Genève, l'on ne connaît pas la procédure de taxation par estimation comme en matière de TVA. Dans le cadre de la procédure de taxation ordinaire, il est néanmoins admis que l'AFC-GE puisse utiliser le document établi par l'AFC-CH dans des cas où le contribuable n'a pas collaboré ainsi qu'il le devait à l'établissement des faits. Ledit document crée une présomption fiable et doit pouvoir servir de base de calcul pour l'AFC-GE lorsque l'intéressé n'a pas démontré que ces chiffres seraient inexacts ni pu établir de manière convaincante que le rendement moyen par kilomètre qu'il a parcouru serait différent (ATA/716/2011 du 22 novembre 2011).

- 8) a. Le recourant a fourni à l'AFC-GE son compte d'exploitation du 1^{er} janvier au 31 décembre 2005, un tableau récapitulatif journalier pour l'année 2005 indiquant notamment les kilomètres parcourus et le chiffre d'affaires, ainsi que les disques tachygraphiques de la même année. L'AFC-GE reproche au contribuable de ne pas être à même de fournir les quittances des courses effectuées.
- b. Les chauffeurs [de taxi] remettent d'office à leur client, chaque fois qu'ils encaissent le prix d'une course, une quittance comportant, outre le prix, le numéro d'immatriculation du véhicule, l'adresse et le numéro d'appel téléphonique de la centrale ou de l'entreprise à laquelle le véhicule appartient ou un numéro de téléphone personnel si le chauffeur est indépendant et sans centrale. Ils conservent une copie de la quittance (art. 34 al. 4 de la loi sur les taxis et limousines du 21 janvier 2005 - LTaxis - H 1 30 ; art. 53 al. 1 du règlement d'exécution de la loi sur les taxis et limousines du 4 mai 2005 - RTaxis - H 1 30.01, tous deux entrés en vigueur le 15 mai 2005).
- c. Ni la loi sur les services de taxis du 26 mars 1999 (aLTaxis - H 1 30), ni le règlement d'exécution de cette dernière (aRTaxis - H 1 30.01) - tous deux abrogés respectivement par la LTaxis et le RTaxis - ne prévoyaient l'obligation pour le chauffeur de conserver un double de la quittance remise au client.
- 9) Selon l'art. 15 al. 1 de l'ordonnance sur la durée du travail et du repos des conducteurs professionnels de véhicules légers affectés au transport de personnes et de voitures de tourisme lourdes du 6 mai 1981 (OTR 2 - RS 822.222), aussi longtemps qu'il se trouve dans le véhicule ou à proximité, le conducteur doit maintenir le tachygraphe continuellement en fonction pendant son activité

professionnelle et s'en servir de telle manière que la durée de la conduite et des autres travaux ainsi que les pauses soient correctement indiquées et clairement attribuées au conducteur que cela concerne. L'alinéa 2 de cette disposition précise que, lorsque des courses de caractère privé sont effectuées avec le véhicule, le tachygraphe doit être maintenu continuellement en fonction, en position «pause».

En l'espèce, les disques tachygraphiques couvrant la période du 6 janvier au 31 décembre 2005 indiquent que le contribuable a parcouru un total de 41'887 km avec son véhicule, tant à titre professionnel que privé. Selon le tableau récapitulatif journalier de l'année 2005, l'intimé a effectué 37'097 km à titre professionnel et encaissé CHF 59'024.-, soit une moyenne de CHF 1,59 par kilomètre.

- 10) L'intéressé a fourni à l'AFC-GE les documents évoqués ci-dessus, après avoir remis à cette dernière son compte d'exploitation pour la période du 1^{er} janvier au 31 décembre 2005 avec la déclaration fiscale 2005. Il ne peut pas lui être reproché de n'avoir pas transmis les justificatifs relatifs à chacune des courses effectuées, dans la mesure où, jusqu'à l'entrée en vigueur de la nouvelle LTaxis et du RTaxis le 15 mai 2005, les chauffeurs n'avaient pas l'obligation de conserver une copie des quittances remises aux clients. Par la suite, il avait certes l'obligation de remettre d'office une quittance aux clients et d'en conserver une copie. Il convient toutefois de tenir compte d'une période d'adaptation après l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, car il est notoire à Genève que tous les clients ne souhaitent pas recevoir une quittance, certains la refusant même d'emblée.

S'agissant du rendement kilométrique de CHF 1,59 pratiqué par M. L_____, ce dernier a indiqué qu'il effectuait 45 à 50 % des trajets à vide, sans rémunération. Les explications à cet égard sont plausibles et correspondent aux critères pris en compte par l'AFC-CH pour calculer le rendement kilométrique moyen. Par ailleurs, les coefficients d'expérience établis par l'AFC-CH indiquent des rendements s'échelonnant de CHF 1,21 à CHF 3,32 à Genève. Dans la mesure où le rendement du contribuable se situe dans cette fourchette, il n'est pas insolite. Il ressort également du dossier que l'AFC-GE n'applique pas systématiquement un rendement de CHF 2,40 : lors de l'audience de comparution personnelle du 15 mars 2010, le contrôleur fiscal de l'AFC-GE a affirmé que le rendement retenu pour les chauffeurs non affiliés à une centrale était de CHF 2,20. De plus, l'intimé a produit un document anonymisé duquel il ressort que l'AFC-GE a appliqué un rendement de CHF 2.- au lieu de CHF 2,40 concernant un chauffeur de taxi qui n'avait pas fourni de justificatifs.

Le contribuable ayant collaboré de manière suffisante à l'établissement des faits en remettant son compte d'exploitation, les disques tachygraphiques et les relevés nécessaires à l'examen de sa déclaration d'impôts, la CCRA n'a pas mésusé de son pouvoir d'appréciation en retenant que l'AFC-GE n'était pas

fondée à s'en écarter et à procéder par estimation, lesdits documents devant servir de base à la taxation.

Au vu des éléments qui précèdent, la décision de la commission du 7 décembre 2009 sera confirmée.

- 11) Mal fondé, le recours sera rejeté.
- 12) Vu l'issue du litige, une indemnité de CHF 1'000.- sera allouée aux intimés, à charge de l'Etat de Genève. Aucun émolument ne sera perçu (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 janvier 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 7 décembre 2009 ;

au fond :

le rejette ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue à Madame et Monsieur L_____ une indemnité de procédure de CHF 1'000.- à la charge de l'Etat de Genève ;

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 l'administration fiscale cantonale, à Me Lorenzo Paruzzolo, avocat de Madame et Monsieur L_____, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, Mme Junod et M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction :

M. Tonossi

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :