

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3581/2011-ICCIFD

ATA/201/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 1^{er} avril 2014

1^{ère} section

dans la cause

Madame X_____

représentée par Me Cyrille Tardin, avocat

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
18 février 2013 (JTAPI/206/2013)**

EN FAIT

- 1) Madame X_____, née le _____ 1961, exerce la profession de médecin gynécologue à titre indépendant à Genève.
- 2) Dans sa déclaration fiscale de l'année 2009, Mme X_____ a fait figurer au poste des charges comme frais généraux déductibles, un montant de CHF 8'494,70 intitulé « frais de représentations & invitations ».
- 3) Par bordereaux de taxation du 23 juin 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé Mme X_____ sur un bénéfice net de CHF 412'403.- tant pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Les « frais de représentations et invitations » indiqués dans les charges n'ont pas été repris par l'AFC-GE.
- 4) Le 22 juillet 2011, par le biais de son mandataire, Mme X_____ a élevé réclamation contre les décisions de taxation précitées.

L'AFC-GE avait à tort refusé de déduire les frais de représentation et d'invitations. Lesdits frais comptabilisaient les repas et les cadeaux qui avaient été offerts à ses confrères et consœurs. Ce genre d'attentions était imposé par l'usage de la profession et permettait la pérennité de la collaboration entre professionnels de la branche. A l'appui d'une liste détaillée des bénéficiaires en corrélation avec les frais engagés, la relation avec le développement et le maintien de l'activité professionnelle de la contribuable avait été démontrée. Aussi, l'usage commercial et professionnel des frais entraînait leur déduction.

- 5) Le 26 septembre 2011, par deux décisions sur réclamation, l'AFC-GE a maintenu les décisions de taxation du 23 juin 2011 pour l'ICC et l'IFD.

Que cela concerne l'ICC ou l'IFD, les frais devaient nécessairement être liés par leur nature même à la production du revenu taxé, un simple rapport avec l'activité déployée n'étant pas suffisant. Le caractère d'exception devait être interprété de manière restrictive. Conformément à la pratique de l'AFC-GE et de la notice distribuée aux médecins exerçant une activité lucrative indépendante, les déductions étaient valables uniquement dans un rapport direct de connexité. Les frais de représentation présentés par Mme X_____ devaient être considérés comme des frais de nature privée du fait qu'ils correspondaient à des repas pris entre confrères, et ne pouvaient pas être considérés comme des frais d'acquisition du revenu. Les CHF 8'494,70 litigieux n'étaient donc pas déductibles.

- 6) Le 25 octobre 2011, Mme X_____ a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation de l'AFC-GE du 26 septembre 2011, concluant à leur annulation et au

prononcé de nouvelles décisions en tenant compte de la déduction du montant litigieux.

La notice 1/2003 du 23 mai 2003 relative aux médecins concernant la notion de frais déductibles en droit fiscal était interprétée de façon trop restrictive. La jurisprudence du Tribunal fédéral retenait que les frais justifiés par l'usage commercial devaient être interprétés de manière large. Tous les frais qui pouvaient être considérés de bonne foi comme des frais d'usage commercial devaient être admis en droit fiscal. Il ne revenait pas à l'autorité de juger de la rationalité des dépenses. Au niveau cantonal, la justification par pièces des dépenses établissait la preuve du lien de causalité avec le revenu taxé et permettait ainsi l'admission de la déduction des frais. La liste détaillée procurée au TAPI démontrait le lien de connexité entre les frais engagés et le revenu réalisé. Le domaine médical étant un domaine privé, la préservation de bons rapports entre professionnels de la branche était de mise avec des attentions particulières, telles que des invitations au restaurant et des cadeaux. En outre, Mme X_____ ne pouvait pas pratiquer d'opérations seule, la présence de confrères et consœurs étant obligatoire. Aussi, ces attentions permettaient l'établissement de bonnes relations d'affaires, et s'avéraient nécessaires à la continuité de son activité et donc à la réalisation de son revenu. Il se justifiait de considérer les frais de restaurant et de cadeaux comme des frais d'usage commercial.

En tout état de cause, les frais du repas de fin d'année et les cadeaux aux employées devaient être admis comme frais déductibles, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral et à la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA) du 8 novembre 2010, dans la mesure où les justificatifs avaient été fournis et le lien de connexité démontré.

- 7) Dans sa réponse du 7 mars 2012, l'AFC-GE a conclu à ce qu'il lui soit donné acte de rectifier les taxations litigieuses en déduisant CHF 650.- de frais pour le repas de fin d'année et CHF 1'000.- de frais pour les cadeaux aux employées, et au rejet du recours pour le surplus.

La CCRA avait déjà admis les frais de repas de fin d'année ainsi que les cadeaux aux employés comme frais de représentations déductibles. Par conséquent, CHF 1'650.- pouvaient être déduits sur le montant total de CHF 8'494,70.

Néanmoins, la déduction des autres frais avait déjà été refusée dans la décision précitée. La relation entre les frais des repas et les cadeaux n'était pas de nature à développer ou maintenir l'activité. Ces frais devaient être considérés comme des frais privés qui n'étaient pas des frais professionnels déductibles.

- 8) Par jugement du 18 février 2013, le TAPI a admis partiellement le recours.

Il donnait acte à l'AFC-GE, qui s'y était engagée, de déduire les frais de repas de fin d'année à hauteur de CHF 650.- et les cadeaux aux employées à hauteur de CHF 1000.- de revoir les décisions de taxation en ce sens.

Pour le surplus, il appartenait au contribuable d'apporter spontanément les justificatifs dès lors que l'AFC-GE contestait les montants déclarés, en particulier eu égard à leur relation de nécessité avec l'acquisition du revenu. Conformément à la notice 1/2003, le contribuable devait justifier le rapport de connexité directe avec les revenus réalisés et les frais engagés, faute de quoi, les frais ne pouvaient être admis.

Le rapport de connexité directe n'avait pas été établi par la contribuable entre les frais de restaurant et de cadeaux avec les revenus réalisés. Aussi, lesdits frais ne pouvaient pas être déduits.

- 9) Le 2 avril 2013, la contribuable a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision du TAPI du 18 février 2013, concluant à son annulation, à ce qu'il soit donné acte à l'AFC-GE d'admettre en déduction les frais de cadeaux aux employées et les frais du repas de fin d'année et au prononcé de nouvelles décisions de taxation tenant compte de la déduction de CHF 8'494,70 au titre de frais justifiés par l'usage commercial.

Le TAPI avait à tort refusé de qualifier les frais de restaurant et de cadeaux de frais justifiés par l'usage commercial. L'art. 27 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) et l'art. 3 al. 3 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques : détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16) avaient ainsi été violés.

La jurisprudence en la matière retenait qu'il fallait produire les justificatifs de paiement et préciser quels étaient les clients et relations d'affaires qui bénéficiaient de ces invitations ou de ces cadeaux. Cela suffisait à démontrer le lien avec l'activité commerciale. De par la liste détaillée procurée à l'AFC-GE, indiquant le nom des bénéficiaires, le lien des relations d'affaires avait été prouvé. Afin de compléter ladite liste et d'asseoir les relations d'affaires existantes, la recourante fournissait dans son recours le détail des honoraires versés aux médecins qui l'avaient assistée lors d'opérations pendant l'année 2009. Aussi, il se justifiait de qualifier les frais de restaurant et de cadeaux comme des frais nécessaires à l'usage commercial. En outre, il ne revenait pas à l'autorité de statuer sur la rationalité des dépenses tant que la contribuable avait engagé lesdites dépenses de bonne foi. Le caractère nécessaire des frais ne devait pas être interprété de manière limitative, la simple utilité pour l'activité professionnelle devait être raisonnablement admise pour la déduction des frais engagés. Une connexité directe n'était pas exigée.

En outre, de par les usages de la profession de médecin, et de l'obligation de la recourante d'être assistée lors de certaines opérations, il était de son devoir d'entretenir de bonnes relations avec ses confrères et consœurs. Exerçant dans un domaine privé, les attentions étaient appréciées entre professionnels pour consolider les rapports sociaux. Les opérations avaient pu être effectuées grâce aux confrères et consœurs, elles étaient comptabilisées dans le revenu réalisé et avaient ainsi contribué à son augmentation. Toutes les preuves requises ayant été apportées, le montant de CHF 6'845.- incluant les frais de repas et de cadeaux devait être déduit, étant justifié par l'usage commercial.

- 10) Le TAPI a transmis son dossier le 16 avril 2013 sans formuler d'observations.
- 11) Dans sa réponse du 8 mai 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Les confrères et consœurs qui assistaient la contribuable étaient rétribués eu égard au document fourni par elle-même à la chambre administrative dans son recours. Ainsi, les cadeaux et autres attentions n'avaient-ils pas pour fonction de défrayer lesdits professionnels, ceux-ci étant en tout état de cause rémunérés pour leur travail. En outre, de par les avantages retirés par les deux parties lors des opérations, il n'était pas justifié de penser que les confrères et consœurs cesseraient leurs interventions s'ils ne recevaient pas de cadeaux. Ce faisant, les frais de restaurant et de cadeaux ne pouvaient pas être qualifiés de frais justifiés par l'usage commercial, ne bénéficiant pas du lien de connexité direct avec les revenus réalisés.

- 12) Dans ses observations complémentaires du 11 juin 2013, la recourante a persisté dans ses conclusions.
- 13) Sur quoi la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
- 2) L'AFC-GE s'était déjà engagée pendant la procédure devant le TAPI à prendre de nouvelles décisions en déduisant CHF 1'650.- comprenant CHF 650.- pour les frais du repas de fin d'année ainsi que CHF 1'000.- de cadeaux aux employées ; ce point n'est plus litigieux et ne sera donc pas repris dans le présent arrêt.

Le reste du litige porte uniquement sur le solde de CHF 6'845.- correspondant aux frais de restaurant et de cadeaux offerts aux confrères et consœurs de la recourante par cette dernière pendant l'année 2009, et leur qualité de frais justifiés par l'usage commercial. La recourante allègue à cet égard une violation des articles 27 LIFD et 3 aLIPP-V.

- 3) La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1). Aussi, le raisonnement juridique sera en conséquence applicable *mutatis mutandis* tant à l'ICC qu'à l'IFD.
- 4) En droit cantonal, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, c'est l'ancien droit, soit, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) encore en vigueur, et les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s'appliquent à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2009.
- 5) L'impôt sur le revenu ne frappe que le revenu net. Ce dernier s'obtient en défalquant du total des revenus bruts les déductions admises par la loi (art. 1 aLIPP-V). Les déductions légales liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (art. 3 let. b al. 3 let. a aLIPP-V).
- 6) En droit fédéral, aux termes de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Selon l'art. 18 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.
- 7) L'impôt sur le revenu frappe le revenu net après déduction des frais d'acquisition, des déductions générales et des déductions sociales (art. 25 LIFD ; Yves NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 2 ad art. 27 LIFD). Aux termes de l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La possibilité de déduire ces frais est conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).

Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 = RDAF 2009 II p. 560 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 = RF 64/2009 p. 834 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2012, p. 513 ss). A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage commercial ou professionnel donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important, renforcé par le fait qu'elle ne supporte pas le fardeau de la preuve du refus de déduction (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1 ; Yves NOËL, op. cit., n. 21 ad art. 27 LIFD).

La distinction entre frais professionnels déductibles et frais privés non déductibles peut être délicate chez l'indépendant. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense ; pour ce faire, elle dispose en particulier de l'information recueillie lors de la taxation des autres indépendants de la même branche (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 17 août 2010 ; 2C_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1 ; Yves NOËL, op. cit., n. 21 ad art. 27 LIFD).

- 8) Seuls les frais effectivement exposés, 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 (ATA/751/2013 du 12 novembre 2013 ; ATA/378/2007 du 7 août 2007 ; ATA/169/2007 du 3 avril 2007). Le Tribunal fédéral a confirmé dans son arrêt 2A.461/2001 du 21 février 2002 qu'il incombe au recourant d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste. Pour des frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels sont les clients et relations d'affaires qui ont bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux.
- 9) Dans le cas d'espèce, la recourante a fourni à l'AFC-GE une liste faisant correspondre les dates des repas avec les noms de ses confrères et consœurs bénéficiaires. Elle a, en outre, procuré à la chambre de céans un document extrait de son compte de charges avec les dates des opérations et le nom des médecins qui l'avaient assistée. Ce document montre également que les confrères et consœurs étaient rémunérés pour leur travail dans le cadre des opérations, une relation d'affaires était donc bien existante selon la recourante.

Enfin, la contribuable a expliqué que les frais engendrés étaient imposés par l'usage de la profession de médecin. Etant obligée d'être assistée par un autre

médecin lors de ses opérations, elle devait faire son possible pour garder de bons rapports sociaux avec ses confrères et consœurs, afin de continuer à opérer avec eux. En effet, elle a affirmé à plusieurs reprises que grâce aux opérations, elle pouvait développer, maintenir son activité et réaliser un meilleur revenu. Par conséquent, elle devait entretenir de bonnes relations avec ses confrères et consœurs, en leur portant des attentions particulières.

- 10) Ces explications générales ne sont toutefois pas confirmées par les documents produits par la recourante.

Pendant l'année 2009, la contribuable a eu recours à l'assistance de treize confrères et consœurs ; elle a offert des repas au restaurant à neuf médecins.

- 11) Concernant les cadeaux, aucune précision quant aux bénéficiaires ne figure sur les différents récépissés produits par la recourante. Il était de son devoir d'apporter spontanément les justificatifs ainsi que le nom des bénéficiaires afin d'établir la relation d'affaires et de démontrer la nécessité entre les frais et l'acquisition du revenu. Les preuves n'ayant pas été apportées, les frais de cadeaux à hauteur de CHF 3'717,20 ne peuvent être considérés comme des frais en lien avec la production du revenu. Ce montant ne pourra pas être déduit.

- 12) Concernant les repas au restaurant, il appert que le lien entre la relation d'affaire et l'activité indépendante, l'acquisition, le maintien du revenu réalisé n'est pas suffisamment étroit, direct, logique et nécessaire pour considérer les frais engagés comme justifiés par l'usage commercial.

a. Tout d'abord, pour certains repas au restaurant, des relations d'affaires ne sont pas établies. Ainsi, lors du repas du 21 janvier 2009, qui a été offert à deux médecins pour un montant de CHF 564.-, aucun des médecins invités ne figure sur la liste de ceux qui ont assisté la contribuable pendant l'année en question. Il en va partiellement de même des repas des 28 juillet et 9 septembre 2009 (correspondant à des montants respectifs de CHF 773.- et CHF 298.-), un médecin sur les trois présents ayant été invité en ces deux occasions alors qu'il n'avait pas assisté la recourante en 2009. La relation d'affaires avec un des médecins n'est donc pas démontrée. Ainsi, le montant total des frais des deux repas précités, soit CHF 773.- + CHF 298.-, ne pourra pas en tout état être déduit.

b. Pour les autres cas, à teneur des documents fournis par la recourante, les médecins qui l'assistent sont rémunérés par elle-même. Dans la mesure où une rémunération en tant que telle est versée, l'acquisition et l'augmentation du revenu dans le cadre des opérations sont liées aux sommes versées aux médecins et non pas aux repas et aux cadeaux. Aussi, ces attentions apparaissent, sinon superflues, du moins sans influence directe sur le revenu réalisé. Il n'y a donc pas de lien logique, direct et nécessaire pour l'activité indépendante, l'acquisition et le maintien du revenu réalisé de la contribuable et les frais de restaurant et de

cadeaux engagés par cette dernière. Le lien de connexité n'étant pas démontré, lesdits frais ne peuvent pas être qualifiés de frais justifiés par l'usage commercial.

Partant, les art. 27 LIFD et 3 aLIPP-V ne sont pas violés.

13) Au vu de ce qui précède, le recours, mal fondé, sera rejeté.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 avril 2013 par Madame X_____ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 février 2013 ;

au fond :

le rejette ;

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

dit qu'il n'est alloué aucune indemnité de procédure ;

confirme le jugement du Tribunal administratif de première instance du 18 février 2013 ;

communiquera le présent arrêt à Me Cyrille Tardin, 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 :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :