

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1658/2004-FIN

ATA/335/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 10 mai 2005

dans la cause

Madame et Monsieur F _____

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame F _____ (ci-après : la contribuable), domiciliée à l'époque des faits rue _____, 1233 Bernex, exerce la profession de physiothérapeute à titre indépendant auprès du G _____ (ci-après : G _____) et au domicile de ses patients. Monsieur F _____ (ci-après : le contribuable) travaille comme juriste à l'Etat de Genève.

2. Dans leur déclaration fiscale 1997, les contribuables ont déclaré un revenu de CHF 128'510.- ainsi qu'une fortune imposable et CHF 1'008'962.-. Du bilan et du compte de profits et pertes de la contribuable ressortait un bénéfice net de CHF 18'422,25.

Dans la rubrique « charges de famille », ils ont déclaré leur enfant mineur, né le 27 juin 1997 (recte : 27 juin 1996).

Sur la base de cette déclaration, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a émis, le 10 décembre 1997, un bordereau de taxation provisoire pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC).

3. a. Le 27 octobre 1998, l'AFC a remis aux contribuables un bordereau rectificatif, dans lequel elle a porté leur revenu imposable à CHF 134'867.- et leur fortune imposable à CHF 1'066'942.-. La charge de famille indiquée par les contribuables n'a pas été retenue.

b. Suite à la réclamation des contribuables, l'AFC a admis la charge de famille des contribuables et a rectifié leur bordereau d'impôts le 8 juin 1999. Ainsi, leur revenu a été ramené à CHF 131'650 et leur fortune à CHF 1'041'942.-.

Cette décision n'a pas été contestée et est devenue définitive.

4. Le 8 octobre 2001, l'AFC a ouvert une procédure en vérification au sens de l'article 333 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP – D 3 05) pour les exercices fiscaux 1996 et 1997. Elle a requis des intéressés les justificatifs relatifs à l'activité de physiothérapeute de la contribuable en dehors du G _____.

5. Le 21 octobre 2001, la contribuable a fait parvenir à l'AFC les précisions suivantes, liées à son activité indépendante en 1996 et 1997 :

Années	Revenus bruts G_____	Revenus nets G_____	Revenus domicile	Total des revenus professionnels
1996	81'752.-	48'936.-	7'052.-	55'988.-
1997	85'267.-	51'172.-	8'131,70	59'303,70

Elle avait utilisé sa voiture, son téléphone privé et une chambre de l'appartement, qu'elle occupait en tant que locataire, pour l'exercice de son activité de physiothérapeute indépendante.

Dans sa déclaration fiscale figuraient, à la rubrique « entretien matériel roulant », les frais des déplacements pour des cours de formation, des rendez-vous avec les médecins, les assurances et autres personnes impliquées dans son activité professionnelle au sein du G_____. La contribuable déduisait trois cinquièmes de ses frais de véhicule pour les déplacements de son domicile au G_____ et pour les visites au domicile de ses patients.

Dans la rubrique « loyer et charges », la contribuable indiquait utiliser une chambre de son logement pour entreposer du matériel professionnel (table de massage portable pour le traitement de ses patients, matériel portatif d'électrothérapie, tapis de gymnastique) ; elle se servait également de cette pièce pour la gestion administrative et financière de son cabinet.

6. Un bordereau « rappel d'impôt » ICC 1997, daté du 29 novembre 2002, a été notifié aux contribuables, dont il résulte que l'AFC a taxé le revenu de l'exercice 1997 à hauteur de CHF 135'790.- et la fortune à hauteur de CHF 1'041'942.-. Les redressements opérés étaient présentés comme suit :

- Correction des honoraires (diminution) CHF 2'706.-
- Reprise loyer professionnel CHF 6'750.-
- Reprise amende (circulation routière) CHF 96.-
- **Total des reprises** **CHF 4'140.-**

Ces redressements ont donné lieu à un supplément d'impôts de CHF 1'358,85 et à des intérêts de retard de CHF 236,50.

En outre, l'autorité administrative a infligé aux contribuables une amende correspondant à la moitié des droits éludés, soit CHF 680.-.

7. Par courrier du 3 janvier 2003, les contribuables ont élevé réclamation.

L'ouverture de la procédure de révision au sens de l'article 333 LCP ne se justifiait pas, car leur déclaration fiscale était exacte et complète. Il était indispensable pour la contribuable de disposer, à son domicile, d'une pièce pour effectuer le travail administratif et entreposer son matériel. Le loyer de cette pièce constituait un loyer professionnel, justifié par l'usage commercial, et devait être déductible, car il s'agissait de frais liés à l'exercice d'une activité lucrative indépendante.

L'amende relative au rappel d'impôt ICC 1997 devait être annulée, vu la négligence très légère de la contribuable et la faiblesse des montants repris.

8. Le 31 janvier 2003, l'AFC a rejeté la réclamation. Elle refusait de tenir compte de l'activité professionnelle indépendante de la contribuable et du loyer lié à l'exercice de celle-ci, car les charges excédaient dans une large mesure le montant des gains réalisés. Quant à l'amende, conforme au droit et à la jurisprudence, elle a été maintenue.

9. Le 6 mars 2003, les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), concluant à l'annulation de la décision attaquée. Le loyer, objet du litige, avait été déclaré dans la rubrique relative aux frais liés à l'exercice d'une activité lucrative indépendante. L'AFC n'avait pas soutenu que le bilan et le compte de pertes et profits de la contribuable ne respectaient pas les exigences de clarté d'une comptabilité ou celles de l'article 324 alinéa 1 LCP. Par conséquent les conditions légales permettant d'ouvrir une procédure de révision n'étaient pas réalisées.

La déduction du loyer litigieux, en tant que charge inévitable liée à l'exercice de l'activité indépendante de la contribuable, était expressément prévue par la circulaire de l'administration fédérale des contributions du 15 juillet 1988, relative aux dépenses professionnelles des personnes exerçant une activité lucrative indépendante et aux frais d'acquisition afférents aux gains accessoires. Elle était applicable, mutatis mutandis, pour l'ICC, aux personnes exerçant une activité indépendante.

Les honoraires déclarés par la contribuable comprenaient aussi bien la part qu'elle percevait par le G_____, que celle relative aux traitements effectués hors du cadre du groupe médical. Par ailleurs, la procédure de contrôle effectuée par l'AFC avait permis d'établir que, dans sa déclaration, la contribuable avait commis une erreur de CHF 2'706.- en faveur de l'autorité administrative.

L'AFC avait fixé le montant de l'amende sans tenir compte du fait qu'en vertu du principe de la « lex mitior », elle devait appliquer aux contribuables la disposition la plus favorable, soit l'article 340 alinéa 3 aLCP et non l'article 69

alinéa 2 de la loi de procédure fiscale du 1^{er} janvier 2002 (LPFisc – D 3 17), en vigueur au moment des faits.

10. L'AFC a maintenu sa position le 30 octobre 2003 et conclut au rejet du recours.

Le G _____ mettait à disposition de la contribuable ses infrastructures et services administratifs pour l'exploitation d'un cabinet de physiothérapie ; en contre-partie, la contribuable recevait seulement une partie des honoraires facturés aux patients. Du fait de cette répartition, l'intéressée avait reçu, jusqu'au 30 mai 1995, 55% des honoraires facturés et, dès le 1^{er} juin 1995, 60% de ces derniers.

Les honoraires provenant de son activité indépendante étaient des revenus bruts. Son chiffre d'affaires était de CHF 7'052.- et les frais générés par cette activité s'élevaient à CHF 20'180,65. La poursuite de l'activité à domicile n'était viable que grâce aux revenus qu'elle réalisait au sein du G _____.

La reprise d'impôts devait être augmentée de CHF 12'980,65.

11. Les contribuables ont maintenu leur position dans leur écriture du 28 novembre 2003.

12. Par décision du 21 juin 2004, la commission a admis partiellement le recours.

La contribuable n'avait indiqué le G _____ pour adresse professionnelle ni dans sa déclaration fiscale 1997 ni sur ses comptes bouclés au 31 décembre 1996. Seule l'ouverture d'une procédure de vérification avait permis à l'administration de constater que l'activité indépendante de la contribuable n'était pas entièrement exercée dans ses propres locaux professionnels loués ou sous-loués, mais au G _____, qui mettait à sa disposition ses infrastructures et ses services administratifs pour le secrétariat, le recouvrement et le contentieux. Les honoraires perçus dans le cadre de cette activité étaient des revenus nets. De ce fait, le poste « loyer et charges » n'avait plus de justification.

Les frais relatifs à l'usage d'une pièce du domicile privé de la contribuable à titre professionnel pouvaient être déduits, si la pièce était exclusivement affectée à un tel usage et si le loyer y afférent était déclaré par ailleurs comme un produit de sous-location, soit en l'espèce CHF 6'750.-. Or, les contribuables n'avaient jamais déclaré une telle somme, de sorte que cette dernière condition n'était pas réalisée.

S'agissant de la reformatio in pejus demandée par l'AFC, la commission a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'entrer en matière. Quant à l'amende infligée aux contribuables, elle a été ramenée à un tiers de l'impôt élué.

Cette décision a été notifiée aux contribuables le 5 juillet 2004.

13. Les contribuables ont saisi le Tribunal administratif d'un recours le 4 août 2004. Ils ont maintenu leurs conclusions et ont fait valoir que la décision de la commission générait un revenu ex nihilo aboutissant à une double imposition, puisque le loyer qu'ils versaient au propriétaire de l'appartement était intégralement imposé chez ce dernier. La décision de la commission consacrait une inégalité de traitement en faveur des propriétaires de logements et des personnes louant un local séparé.

L'activité indépendante au domicile de la contribuable était nettement bénéficiaire. Il fallait mettre en relation les charges de cette activité avec le produit direct des factures adressées aux patients et avec le revenu de substitution provenant des indemnités versées, de ce chef, par l'assurance perte de gain contractée par la contribuable.

S'agissant de l'amende, la commission n'avait pas tenu compte du fait que le dossier des contribuables avait déjà fait l'objet d'une réclamation et que la recourante avait commis dans sa déclaration une erreur de CHF 2'706.- en faveur de l'AFC, ce qui démontrait sa bonne foi. Dans ces circonstances il n'y avait pas lieu de lui infliger une amende.

Enfin, les recourants ont conclu à l'annulation du rappel d'impôt et de l'amende.

14. Le 2 septembre 2004 l'AFC a maintenu sa position. La disproportion était telle entre les charges et les revenus de l'activité exercée hors du G _____, qu'il y avait lieu de conclure au caractère accessoire de celle-ci.

La procédure de vérification avait été valablement entreprise, dès lors qu'elle ne portait pas sur des points déjà examinés au cours de la procédure de réclamation.

La comptabilisation conjointe des revenus nets et bruts avait permis à la contribuable de dissimuler le caractère accessoire et non commercial de son activité hors G _____, ce qui constituait une faute. La commission avait été très modérée en la qualifiant de « négligence légère ».

15. Les parties ont été entendues en comparution personnelle le 6 décembre 2004.

a. Mme F _____ a exposé qu'en 1997, elle habitait dans un appartement de quatre pièces, constitué d'un salon, d'une cuisine, d'une chambre à coucher et d'un bureau. Le couple avait eu un enfant en 1996 qui dormait dans leur chambre à coucher. Dans le bureau, elle entreposait la table de traitement, l'appareil à ultrasons portatif, les tapis, le ballon et autres objets nécessaires au déploiement de son activité professionnelle, qui était double. Elle l'exerçait d'une part au sein du G _____ et, d'autre part, à titre privé, au domicile de ses patients. De

plus, elle dispensait, deux ou trois fois par semaine, des cours de gymnastique à l'école du dos de la Ligue suisse contre le rhumatisme. La plupart de ses patients la consultaient sur suggestion de leur médecin. Elle facturait elle-même les soins découlant de son activité privée et de ses cours.

L'activité au sein du G _____ représentait approximativement 50% de son temps de travail et celle auprès des patients à domicile et les cours de gymnastique environ 20 %.

M. F _____ a précisé qu'à la Ligue suisse contre le rhumatisme, son épouse s'était occupée de l'organisation des cours et du travail administratif y relatif jusqu'en 1999, époque à laquelle la ligue s'était structurée.

L'année déterminante était 1996. Leur enfant était né le 27 juin 1996 et pendant une année, il avait dormi dans la chambre à coucher de ses parents, tant pour des motifs qui leurs étaient propres que parce que le bureau n'était pas libre.

Ils avaient rempli leur déclaration de façon honnête et s'étaient tenus à la disposition de l'AFC pour tout renseignement. Ils vivaient très mal le fait d'être considérés comme des tricheurs et étaient très choqués par l'amende qui leur avait été infligée.

b. L'AFC a indiqué que les comptes auraient dû être présentés différemment. et les revenus autres que ceux générés par l'activité principale déclarés dans la rubrique « autres revenus ».

S'agissant des revenus réalisés par un contribuable indépendant sur le territoire de plusieurs communes, ils devaient être répartis selon le lieu où l'activité avait été effectuée. A cet égard, il appartenait au contribuable de demander une annexe B et d'en remplir une par commune. Pour les praticiens exerçant leur activité au domicile de leurs patients, la commune de travail était celle du domicile du contribuable. Il existait une directive applicable aux médecins, qui pouvait être utilisée pour les physiothérapeutes.

c. Le juge délégué a ordonné l'apport à la procédure des directives relatives aux médecins.

16. Le 21 janvier 2005, les contribuables se sont prononcés sur les directives précitées. Celles-ci ne précisait pas la façon dont la contribuable, au vu de sa situation professionnelle, aurait dû établir le bilan et le compte d'exploitation. Quant à la directive n° 2/91 du 20 février 1991, édictée pour les médecins indépendants, elle ne contenait aucun élément concernant le loyer déductible pour l'usage professionnel de locaux privés. Il fallait en conclure qu'une telle déduction était admissible. Les directives ne pouvaient pas aller à l'encontre des prescriptions d'un rang supérieur.

S'agissant de la directive n° 1/2003 du 6 août 2003 adressée à l'association des médecins indépendants, elle admettait expressément la déduction pour les « locaux professionnels et privés communs », de « la part du loyer afférente aux pièces occupées professionnellement » et des frais d'entretien « au prorata du nombre de pièces utilisées professionnellement ».

La directive n° 1/2004 du 16 décembre 2004 concernant les avocats était plus précise, dès lors qu'elle visait spécifiquement la « pièce de travail au domicile », admettait la déduction du bénéfice du « prorata du loyer au titre de frais généraux » et précisait encore qu'« en aucun cas l'AFC (n'admettrait) que cette pièce de travail puisse être constitutive d'un établissement stable ». De ce dernier commentaire, on pouvait retenir que l'indépendant ne devait tenir qu'une seule et unique comptabilité, ce que l'AFC reprochait précisément à la contribuable.

17. Le 22 février 2005, l'AFC a indiqué que l'absence de directive de l'administration au sujet de l'activité de la contribuable, qui partageait l'exercice de sa profession entre une fonction au sein du G_____ et une activité accessoire, ne saurait légitimer le mode de comptabilité choisi. Les contribuables devaient tenir des comptes d'exploitation et bilans complets, clairs et faciles à consulter, ce qui excluait notamment la compensation entre actifs et passifs, ainsi qu'entre charges et produits (art. 959 du Code des obligations du 30 mars 1911 - CO – RS 220 ; art. 662a alinéa 2 ch. 6 CO). Ces directives n'avaient pas pour vocation de planifier la comptabilité tenue par chacun de corps de métier de Genève, ni ne devaient-elles permettre aux contribuable de déduire, au titre de frais généraux, le coût d'une pièce de leur appartement.
18. 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. 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. a. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID – RS 642.14). Elles ont abrogé, à partir de cette date, la plupart des dispositions de la LCP. Ces dispositions demeurent cependant applicables, notamment en ce qui concerne l'imposition des personnes physiques pour de périodes fiscales antérieures à l'année 2001. L'adaptation de la législation fiscales aux exigences de la LHID est en effet dépourvue d'effet rétroactif, ce que le Tribunal administratif a d'ailleurs jugé récemment (ATA/29/2004 du 13 janvier 2004).

- b. Le présente litige concerne l'impôt cantonal et communal 1997. Il est donc soumis à la LCP dans sa teneur antérieure au 1^{er} janvier 2001 (ci-après : aLCP) pour ce qui concerne les dispositions légales abrogées dès cette date.
3. a. Selon l'article 16 aLCP, l'impôt sur le revenu est perçu sur l'ensemble des revenus nets annuels des contribuables, sous la forme de prestations périodiques ou de versements en capital, tant en argent qu'en nature, et quelle qu'en soit l'origine. L'impôt est ainsi perçu sur l'ensemble des revenus nets du contribuable, quelles qu'en soient la source, les modalités d'acquisition et la forme (Mémorial des séances du Grand Conseil 1986 p. 1366).
- b. L'article 21 aLCP énumère exhaustivement les déductions admises sur les revenus bruts du contribuable. La nature et l'étendue de ces exceptions à l'impôt doivent être interprétées restrictivement (RF 1994 p. 600). L'alinéa 1 de cette disposition prévoit que les contribuables peuvent déduire les dépenses faites pour l'exercice de leur profession.
4. a. Selon le principe de la généralité de l'impôt, les déductions, y compris celles des dépenses afférentes à un revenu déterminé, sont soustraites du total du revenu brut et non pas de chacun des éléments du revenu qu'elles concernent (SJ 1964 p. 461). Cependant, il ne peut être fait de déduction lorsque le revenu est inexistant, étant donné la relation de nécessité qui doit exister entre un revenu déterminé et les dépenses consenties pour obtenir ce dernier (RDAF 1992 p. 275).
- b. Conformément à la jurisprudence et à la doctrine, 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 (ATA/11/1998 du 13 janvier 1998). La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable ; elle incombe au contribuable.

Il résulte de ce qui précède que seuls sont déductibles les frais d'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt, et dans la seule mesure où le contribuable n'aurait pu acquérir son revenu sans les avoir exposés.

5. Le litige porte sur la déduction du loyer afférent à une pièce du domicile affectée à un usage professionnel.

Le caractère indépendant de l'activité exercée par la contribuable au sein du G_____ n'est pas remis en question. Il y a lieu de déterminer si l'activité réalisée par la contribuable, hors du G_____, constitue une activité accessoire.

6. La notion d'activité lucrative indépendante n'est pas définie par le droit fiscal. Selon la jurisprudence et la doctrine, est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation, librement choisie, reconnaissable de l'extérieur et à ses propres risques et profits (ATF 121 I 259). Sont notamment considérées comme indépendantes les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit. Il en va de même des personnes exerçant une profession libérale. Pour la jurisprudence, l'élément caractéristique de la profession libérale réside dans le fait que son rendement dépend principalement du rapport de confiance entre le mandataire et son mandant (le patient ou le client). La personne qui exerce une profession libérale est consultée, en principe, plus pour ses connaissances et sa capacité personnelle que pour son crédit financier (RDAF 1996, p.391-396 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, p. 77-79).

La physiothérapie est l'utilisation, dans un but thérapeutique, d'agents physiques naturels ou artificiels, tels que l'eau, l'air, l'électricité, les radiations lumineuses, les rayons X, les corps radioactifs, le froid et le chaud. Elle met également en œuvre le climat, l'altitude, le repos, le mouvement - comme la marche, les exercices de gymnastique et la trépidation (J. DELAMARE, Dictionnaire des termes de médecine, Paris, 1992). Il ressort de cette définition que tant l'activité développée par la contribuable au sein du G _____ que celle exercée au domicile de ses patients, ainsi que les cours de gymnastique, appartiennent au champ de compétences d'une physiothérapeute. Ainsi, elle a organisé son activité en trois volets, qui constituent l'ensemble de sa profession.

Il ressort du dossier que la contribuable a choisi la façon de s'organiser et d'exercer sa profession, et qu'elle facture elle-même le prix des prestations à domicile et des cours de gymnastique. En outre, elle a mis au service de ses patients ses connaissances professionnelles et sa capacité personnelle et il n'y a de plus aucun doute sur sa volonté de dégager un profit de cette activité. Le fait qu'elle travaille à temps partiel, au taux de 50% auprès du G _____ et de 20% à l'extérieur, n'enlève rien au caractère systématique, habituel et régulier de son activité, ni au fait qu'elle utilise ses connaissances professionnelles au service de ses patients pour chacun des trois volets évoqués plus haut.

Il peut certes être reproché à la recourante de ne pas avoir demandé l'annexe B relative aux revenus de son activité dans la commune d'Onex. Ceci n'ôte toutefois rien à l'unicité de l'activité qu'elle exerce. De ce fait, le grief de l'AFC relatif à la viabilité de celle-ci sera écarté.

7. a. S'agissant des frais liés à l'obtention du revenu et déductibles de ce dernier, le cas d'espèce est sensiblement différent de celui où le Tribunal administratif a jugé qu'un artiste-peintre ne pouvait pas déduire de son salaire d'ingénieur civil

les frais exposés dans le cadre de la production de son revenu de peintre (RDAF 1984 p.32). Il ne peut pas non plus être comparé à celui de l'employée de banque qui prétendait déduire du revenu obtenu dans le cadre de cette activité les pertes résultant d'une activité de productrice cinématographique (ATA/90/1999 du 2 février 1999) ou encore à celui du maître-boucher qui voulait déduire du revenu obtenu dans l'exercice de son activité principale dépendante de directeur d'une fabrique de charcuterie les pertes résultant de l'exploitation d'un élevage de chevaux (RF 1994 p. 427). Dans une jurisprudence plus récente, le Tribunal administratif a jugé qu'une contribuable exerçant une activité salariée de consultante ne pouvait pas déduire du revenu obtenu dans le cadre de celle-ci les dépenses d'investissements destinées à la création de son activité indépendante accessoire (ATA/524/2004 du 8 juin 2004).

b. Les jurisprudences rappelées ci-dessus ont été rendues dans des situations où le contribuable exerçait deux activités, l'une principale et l'autre accessoire. La relation de nécessité qui doit exister entre le revenu de l'activité principale et les dépenses consenties pour l'obtenir était en effet inexistante. Dans le cas d'espèce, la recourante n'exerce qu'une seule activité, celle de physiothérapeute.

8. L'impôt sur le revenu se calcule sur le revenu global net des personnes physiques au cours de la période de taxation. Le revenu net s'obtient en déduisant du revenu brut réalisé par le contribuable les frais et déductions générales autorisées par la législation (frais d'acquisition du revenu, frais généraux, intérêts passifs, frais d'administration de la fortune).

Le fait que le G_____ ait mis à disposition de la contribuable les infrastructures et les services administratifs pour l'exploitation d'un cabinet de physiothérapie et qu'il ait retenu en contre-partie les 40% des honoraires facturés aux patients, ne permet pas de qualifier les 60% restants, versés à la contribuable, de « revenu net », dont aucune autre charge ne saurait être déduite. Preuve en est que l'AFC a accepté la déduction sur ce revenu, en tant que charges nécessaires à l'exercice de l'activité exercée dans le cadre du G_____, de la taxe professionnelle communale, des cotisations professionnelles et d'assurances diverses.

9. La déduction du loyer afférent à une pièce du logement du contribuable utilisée à titre professionnel est tout à fait possible en tant que charge justifiée par l'usage commercial. Dans ce sens, la directive n° 1/2003 du 6 août 2003 prévoit la déduction de la part du loyer afférente aux pièces occupées professionnellement, lorsque les locaux professionnels se trouvent dans le logement privé du contribuable.

L'utilisation exclusive du bureau comme entrepôt pour le matériel professionnel et en tant que bureau pour la gestion administrative n'est pas contestée. Il s'agit bel et bien de frais nécessaires, liés par leur nature même au

revenu taxé. Ce n'est pas une dépense plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une activité lucrative.

La jurisprudence invoquée par l'AFC (RDAF 1995, p. 118), concerne l'associé d'une société en commandite qui n'a pas déclaré comme revenus le loyer de l'appartement habité par lui et sa famille et que la société avait pris en charge en sa faveur. Il s'agissait-là d'une prestation faite par la société à l'associé. Cette situation n'a aucun rapport avec la déduction des frais nécessaires à l'exercice d'une profession, telle qu'elle est analysée dans le présent arrêt.

On ne saurait donc reprocher aux recourants d'avoir déduit le loyer objet du litige en tant que frais liés à l'obtention du revenu.

10. a. Selon l'article 340 alinéa 1 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite de déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas acquitté les impôts qu'il devait au fisc ou les a payés d'une manière insuffisante, il est tenu - ou ses héritiers, s'il fait défaut - de payer les impôts arriérés pour les années omises, rétroactivement jusqu'à cinq ans, non comprise l'année courante.
- b. Le rappel d'impôts est subordonné, en droit fiscal genevois, à la condition que la déclaration fiscale ait été inexacte ou incomplète. En cas de déclaration complète et régulière, l'AFC ne peut prononcer ni supplément d'impôts ni amende, lorsque l'insuffisance du paiement découle d'une taxation définitive établie par le département après contrôle ou acceptée en suite de discussions avec le contribuable, à moins que le département n'ait été sciemment induit en erreur par des renseignements inexacts du contribuable (art. 344 aLCP).

En l'espèce, la contribuable exerce une profession libérale, qui par ailleurs n'est organisée ni commercialement, ni développée sur une vaste échelle. La recourante n'avait pas l'obligation de s'inscrire au Registre du commerce et de tenir une comptabilité. En outre, l'AFC n'a jamais allégué, au cours de la procédure, que le bilan et le compte de pertes et profits de la recourante étaient incorrects ou incomplets ou qu'ils violaient les exigences de l'article 324 alinéa 1 aLCP.

Dans ces conditions, l'on ne saurait admettre que les déclarations des contribuables étaient inexactes et/ou incomplètes. En conséquence, le rappel d'impôts et l'amende infligés aux contribuables ne sont pas justifiés et seront annulés.

11. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera mis à la charge des contribuables. Ceux-ci ayant agi en personne, il ne leur sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 LPA).

**PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 4 août 2004 par Madame et Monsieur F_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 juin 2004 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision rendue le 21 juin 2004 de la commission de recours en matière d'impôts ;

annule la décision de l'administration fiscale cantonale du 29 novembre 2002 ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité ;

communique le présent arrêt à Madame et à Monsieur F_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

M. Tonossi

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :