

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2624/2004-FIN

ATA/378/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 24 mai 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur S. _____

représentés par la fiduciaire Jean Bürgy S.A., mandataire

EN FAIT

1. Monsieur S. _____ et son épouse, Madame S. _____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Genève, où M. S. _____ exploite l'entreprise individuelle, « X. _____ », qui a pour but le placement privé de footballeurs en Suisse et à l'étranger.

2. Le 11 mai 2000, les contribuables ont transmis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) leur déclaration pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2000.

Dans le bilan au 31 décembre 1999 annexé à cette déclaration, figurait un poste d'actifs immobilisés intitulé « Véhicules de commerce » pour un montant de CHF 81'395,45. Le compte d'exploitation présentait, en charges, un poste « Frais de véhicules » en CHF 37'760,25, un poste « Leasing véhicules » en CHF 67'256.65 et un poste « Amortissement véhicules 40% » en CHF 13'922,40.

3. Le 7 décembre 2000, l'AFC a transmis aux contribuables un bordereau de taxation provisoire. Le 15 mai 2001, la même administration a demandé aux contribuables une liste détaillée des frais de véhicules ainsi qu'une copie des contrats de leasing.

Ces renseignements ont été envoyés à l'AFC le 27 juin 2001. Il en ressortait notamment que trois véhicules faisaient l'objet d'un leasing, soit une Ferrari 360 Modena, une Mercedes 500 SL ainsi qu'une Mercedes ML 320.

4. Le 29 novembre 2001, l'AFC a adressé aux contribuables un bordereau rectificatif augmentant leur revenu imposable et le montant de l'impôt à payer. L'AFC avait notamment refusé le contrat de leasing de la Ferrari 360 Modena et de la Mercedes 500 SL, de même que la déduction des contraventions figurant au poste « Frais de véhicules » et la répartition entre la part privée et professionnelle des frais des véhicules.

5. Le 18 décembre 2001, les contribuables ont élevé réclamation. La Ferrari 360 Modena et la Mercedes 500 SL étaient seulement utilisées à titre professionnel. Ils prêtaient ces voitures à leurs collaborateurs et aux joueurs en déplacement en Suisse. Le contrat de leasing de la Ferrari 360 Modena avait été signé en 2000, et un acompte payé en 1999.

S'agissant des frais de véhicules, les contraventions devaient être prises en compte. La participation privée de 2/5èmes ne devait pas être appliquée sur la totalité des frais, car les sommes payées aux assurances, au service des automobiles et au garage, en CHF 14'032,35 ne concernaient que les véhicules en leasing à usage strictement professionnel.

D'autres points faisaient l'objet de la réclamation, qui ne sont plus litigieux aujourd'hui.

6. Le 25 mars 2003, l'AFC a maintenu la taxation litigieuse en ce qu'elle concernait les frais générés par les véhicules et l'utilisation de ces derniers à des fins professionnelles. Les contrats de leasing pour la Ferrari 360 Modena et la Mercedes 500 SL devaient être considérés comme de convenance personnelle. Celui de la Mercedes 320 avait été admis à titre professionnel et une reprise de 2/5èmes des frais de véhicules avait été effectuée pour tenir compte de l'utilisation privée desdits véhicules.

7. Les contribuables ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 22 avril 2003.

Les trois véhicules étaient immatriculés au nom de la société et prêtés tant aux collaborateurs des contribuables qu'aux joueurs sous contrat. La part privée de 2/5èmes ne devait s'appliquer ni sur les primes d'assurance ou les impôts payés, ni sur les réparations effectuées sur les véhicules en leasing. Ces derniers étaient destinés à un usage strictement professionnel.

8. L'AFC s'est opposée au recours le 15 septembre 2003. Elle acceptait, dans le cadre d'une comptabilité, une valeur maximale de CHF 36'000.- pour les véhicules professionnels, selon la directive du 10 septembre 1997 relative à la valeur maximale admise pour un véhicule professionnel. Aucun document ne justifiait que les trois véhicules soient utilisés par les collaborateurs des contribuables et mis à disposition des joueurs sous contrat avec eux. Les véhicules étaient immatriculés au nom de X._____ et de M. S._____. Ce dernier n'avait produit aucun document justifiant le kilométrage parcouru à titre professionnel. L'activité du contribuable permettait de douter de l'usage fait des véhicules. La Ferrari 360 Modena et la Mercedes 500 SL étaient des véhicules de luxe, sans rapport de nécessité avec l'activité professionnelle déployée.

Selon la jurisprudence, les amendes sanctionnaient un comportement illégal et ne pouvaient être déduites. Quant aux autres frais des véhicules, la jurisprudence constante admettait qu'il y avait une part privée de 2/5èmes, sauf si le contribuable décomptait le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel.

L'AFC s'était limitée à reprendre les 2/5èmes du total des frais des trois véhicules, alors que les frais concernant la Ferrari 360 Modena et la Mercedes 500 SL n'auraient pas dû être pris en considération du tout.

9. Le 14 octobre 2003, les contribuables ont produit les attestations signées par des joueurs, soit Messieurs R._____, J._____, D._____, Z._____ et son épouse, M._____ et Y._____. Ces personnes avaient utilisé un ou des véhicules appartenant à M. S._____ pour des

déplacements lors de la conclusion des contrats. Quatre attestations concernaient la Mercedes 500 SL, deux la Mercedes 320 et deux la Ferrari 360 Modena.

10. Le 22 novembre 2004, la commission a partiellement admis le recours.

L'avance effectuée le 22 octobre 1999 pour la Ferrari 360 Modena ne pouvait être prise en considération, puisque le contrat de leasing avait été signé le 28 février 2000, à l'époque de la première mise en circulation de ce véhicule. L'ICC se calculait en effet sur les revenus et frais relatifs à l'année 1999, ce qui interdisait d'en tenir compte.

Au vu des revenus générés par son activité, le contribuable devait disposer, en plus de la Mercedes 320, d'une seconde voiture, d'un certain standing, pour véhiculer les étoiles du monde du football. Les attestations produites ne permettaient pas de justifier une utilisation uniquement professionnelle du véhicule. Dès lors, les frais de leasing de la Mercedes 500 SL devaient être acceptés à hauteur de 3/5èmes.

Il devait être tenu compte des frais de véhicules dans la même proportion, le contribuable n'ayant jamais indiqué le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel, alors que son domicile privé et son domicile professionnel étaient identiques.

11. Le 23 décembre 2004, l'AFC a recouru au Tribunal administratif, reprenant et développant sa position. Les attestations produites ne précisaient pas la durée respective d'utilisation des véhicules, de sorte que les contribuables ne pouvaient pas justifier d'un usage entièrement professionnel. L'utilisation de la Mercedes 500 SL par l'épouse d'un des joueurs relevait de la convenance personnelle.

La Mercedes 320 avait un usage mixte, les 3/5èmes de frais de leasing devaient être attribués aux frais professionnels. Si le Tribunal administratif admettait un usage mixte pour la Mercedes 500 SL, une valeur maximale de CHF 60'000.- devait être prise en compte, pour respecter les frais de leasing de ce véhicule.

L'AFC conclut principalement à l'annulation de la décision attaquée dans la mesure où elle admettait que la Mercedes 500SL avait un usage mixte. Pour la Mercedes 320, l'AFC admettait un usage mixte, mais il devait y avoir une reprise privée de 2/5èmes des frais du véhicule et autres frais de leasing, ces frais devant préalablement être rapportés proportionnellement au prix d'une voiture d'une valeur maximale de CHF 36'000.-.

Subsidiairement, dans l'hypothèse où le Tribunal administratif admettrait que la Mercedes 500 SL avait un usage mixte, l'AFC conclut à ce que le leasing de cette voiture soit ramené au prorata de la valeur d'un véhicule de CHF 60'000.- et qu'une reprise privée des 2/5èmes soit effectuée sur ce montant-là, à ce que le

leasing de la Mercedes 320 soit ramené au prorata de la valeur d'un véhicule de CHF 36'000.- et qu'une reprise privée des 2/5èmes soit effectuée et à ce qu'une reprise complète des frais de véhicule de la Ferrari 360 Modena et une reprise privée de 2/5èmes pour les frais des deux Mercedes soit effectuée.

12. Le 3 février 2005, les contribuables se sont opposés au recours. Ils admettaient qu'une part privée de 2/5èmes pouvaient être reprise sur les leasing et les frais des trois véhicules, mais sans limitation de la valeur de ces derniers. Leur point de vue rejoignait celui de la commission.

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. Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce, les éléments déterminants étant antérieurs à cette modification (ATA/764/2003 du 21 octobre 2003 et les références citées ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4^{ème} éd., Bâle, 1991, p. 116).
3. 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).
4. 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.

5. Parmi les charges qui sont justifiées par l'usage commercial, et à ce titre immédiatement déductibles, figurent les frais généraux. Ces derniers correspondent aux dépenses rendues nécessaires par la marche des affaires de la société et qui ne trouvent pas leur contrepartie dans un nouvel élément porté à l'actif du bilan (J.-M. RIVIER, *La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme*, Lausanne 1994, pp. 208-209 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, Bâle 2002, p. 184 ; ATF 115 Ib 117, consid. 5b).

Les amortissements sont également des déductions admises s'ils sont justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b et 62 al. 1 LIFD ; X. OBERSON, *op. cit.*, pp. 137 et 185).

6. 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. En droit fiscal, il appartient 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 (notamment ATA/227/2001 du 3 avril 2001).
7. La pratique de l'administration qui considère, en cas d'utilisation d'un véhicule, deux cinquièmes des frais et amortissements comme la part privée, a déjà été confirmée par le Tribunal administratif (ATA/102/2001 du 13 février 2001). Pour qu'une autre répartition soit admise, l'utilisateur doit fournir un décompte précis du kilométrage effectué à titre professionnel, afin qu'un rapport exact puisse être calculé.
8. En l'espèce, la question à trancher est de déterminer si un usage professionnel peut être admis pour la Mercedes 500 SL.

A cet égard, les contribuables ont produit des attestations signées par MM. R._____, Z._____, M._____ et par Mme Z._____, lesquels confirment avoir utilisé ce véhicule « pour des déplacements lors de la conclusion de leur contrat ». Or, la rédaction de ces documents ne leur confère que peu de fiabilité. Il est en effet pour le moins piquant de constater que Mme Z._____, épouse d'un footballeur professionnel, atteste dans ce document être elle-même footballeur professionnel. De plus, l'investissement consenti pour l'achat d'un tel véhicule - même en leasing - pour une utilisation aussi faible ne permet pas d'admettre que les contribuables n'auraient pu acquérir leurs revenus sans exposer de tels frais.

Partant, le recours sera admis. La décision rendue par la commission de recours sera annulée et la décision sur réclamation rendue par l'AFC rétablie.

9. Au vu de l'issue du litige, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement, qui succombent (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 novembre 2004 ;

au fond :

admet le recours ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 22 novembre 2004 ;

rétablit la décision sur réclamation rendue par l'administration fiscale cantonale le 25 mars 2003 ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de Madame et de Monsieur S._____, pris conjointement et solidairement ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à la fiduciaire Jean Bürgy S.A., mandataire de Madame et de Monsieur S._____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la vice-présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :