

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1649/2007-FIN

ATA/378/2007

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 7 août 2007

dans la cause

Madame et Monsieur F_____

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

EN FAIT

1. Madame F_____ et Monsieur F_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés à Genève.
2. En 2001, Mme F_____ déployait une activité indépendante. La contribuable détenait une entreprise individuelle, F_____ Design (ci-après : l'entreprise) à Genève. Cette dernière, inscrite au registre du commerce le 17 octobre 2002 et radiée le 4 décembre 2003, consistait en un studio de design, spécialisé dans l'horlogerie, la bijouterie, les accessoires ainsi que le design des "packagings" et des catalogues.
3. Les contribuables ont déclaré dans leur déclaration fiscale 2001-B, sous la rubrique de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC 2001), un revenu brut de CHF 261'570.-. Après déductions, le revenu imposable s'élevait à CHF 213'544.-.

La contribuable a fait état d'un bénéfice net de CHF 68'985.-. Il ressortait du compte de pertes et profits de l'entreprise du 1^{er} janvier au 31 décembre 2001 que l'intéressée avait déduit du bénéfice brut susmentionné un montant de CHF 146'446,08, dont notamment le poste comptable "frais de clientèle" (ci-après : les frais de représentation) à concurrence de CHF 19'880,90.
4. Le 15 novembre 2002, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a invité les contribuables à justifier les frais de représentation au 29 novembre 2002 afin de procéder à leur taxation ICC 2001.
5. Par courrier du 26 novembre 2002, l'entreprise, sous la signature individuelle de Mme F_____, a produit les pièces justificatives demandées par l'administration.

Le client principal de l'entreprise était Swatch Group. Partant, de nombreux déplacements, notamment à Bienne et dans d'autres villes d'Europe, étaient organisés afin d'une part, de rencontrer les designers du groupe Swatch et d'autre part, de visiter les différentes foires horlogères. Certains clients amenaient l'entreprise à voyager aux Etats-Unis et en Asie.

La contribuable a joint à son courrier une liste détaillée des frais de représentation pour un montant de CHF 19'880,90, qui comportait :

- CHF 8'242,60 de frais de restaurant,
- CHF 92,10 de frais chez Nespresso,

- CHF 2'862,45 de frais chez Swatch, dont une dépense de CHF 1'070,80 en date du 16 juin 2001,
 - CHF 301.- chez Berthaudin S.A.,
 - CHF 76,20 chez Canonica S.A.,
 - CHF 432,20 à la papeterie Brachard,
 - CHF 284,60 chez Davidoff & Cie S.A.,
 - CHF 114,80 à la Parfumerie principale,
 - CHF 352,10 chez Gobet J. L.,
 - CHF 5'160.- chez Charter S.A. voyage Moser,
 - CHF 1'962,85 chez Caran d'Ache.
6. Le 24 janvier 2003, l'administration a adressé aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2001. L'impôt s'élevait à CHF 53'531,50 calculé sur un revenu imposable de CHF 238'229.-.
7. Par pli du 27 janvier 2003, les contribuables ont élevé réclamation contre le bordereau 2001 précité, au motif que l'administration s'était écartée de leur comptabilité : le bénéfice net déclaré différait du bénéfice net imposé.
8. En date du 27 avril 2004, l'administration a fait parvenir aux contribuables, à titre explicatif, un avis de modification de l'ICC 2001. Les intéressés avaient jusqu'au 18 mai 2004 pour se déterminer : soit ils retiraient leur réclamation, soit ils la maintenaient avec, dans ce dernier cas, l'obligation de motiver leurs allégués. A défaut de réponse de leur part dans le délai imparti, l'administration statuerait sur les éléments en sa possession.
- Etait annexé au courrier l'avis de modification qui exposait que 2/5^{ème} des frais de représentation, soit CHF 7'952.-, avaient été repris à titre de convenance personnelle et partant, n'avaient pas été admis en déduction.
9. Par courrier du 18 mai 2004, les contribuables ont maintenu leur réclamation et conclu principalement à l'annulation de la reprise susmentionnée.
- Les frais de restaurant importants étaient un moyen commercial d'agrandir la clientèle, ce que la progression importante du chiffre d'affaires entre 2001 et 2002 prouvait. Etant justifiés par l'usage commercial, ces montants devaient être admis intégralement en déduction.
10. En date du 10 juin 2004, l'administration a maintenu la taxation contestée.

L'article 3 lettre b alinéa 3 de la 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 (LIPP - V - D 3 16) précisait que seuls étaient déduits les frais qui étaient justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Une dépense approximativement en corrélation avec l'activité déployée ne pouvait pas être déduite du revenu taxé.

Si la preuve du rapport de nécessité entre les frais engagés et la production du revenu imposé ne pouvait pas être apportée, lesdits frais étaient admis en déduction à concurrence de 3/5^{ème}.

Pour ces raisons, avaient été admis en déduction, en l'espèce, 3/5^{ème} des frais de représentation, soit CHF 11'929.-.

11. Le 7 juillet 2004, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) contre la décision précitée. Ils ont conclu à l'entière déduction des frais de représentation déclarés.

Les frais de restaurant étaient commercialement nécessaires pour l'obtention du chiffre d'affaires de Mme F_____.

La contribuable avait acquis le 16 juin 2001 une collection de montres Swatch à laquelle elle avait collaboré. Cet achat d'un montant de CHF 1'070,80 permettait de montrer son savoir-faire à des clients potentiels.

Un voyage d'un montant de CHF 5'160.- avait été nécessaire pour qu'un employé de l'entreprise puisse représenter cette dernière auprès de la maison Hamilton en Bretagne. Grâce à cette dépense, un chiffre d'affaires de CHF 19'000.- avait pu être enregistré en 2003.

Les stylos Caran d'Ache, acquis pour la somme de CHF 1'962,85, avaient été offerts aux clients de l'entreprise.

12. Le 15 février 2005, l'administration a répondu au recours des contribuables et conclu à son rejet en reprenant ses arguments antérieurs.

Selon l'article 31 alinéa 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), elle pouvait demander la justification des déductions sollicitées. Le contribuable devait démontrer le caractère commercial des dépenses portées en déduction de son revenu en produisant tous justificatifs utiles à cet égard et établir leur caractère de nécessité.

Ne faisaient pas partie des déductions, les frais généraux telles que les dépenses nécessitées par la marche de l'entreprise qui ne trouvaient pas leur contrepartie dans un élément porté à l'actif du bilan ou les dépenses privées

résultant de la situation professionnelle, telles que les dépenses de convenance personnelle, par exemple, les frais de voyage du conjoint qui participait, à titre d'agrément, à un voyage professionnel.

Les frais de voyages étaient des frais d'investissements. Ils n'étaient pas déductibles car considérés comme des mises de fonds dont le but était de créer, d'améliorer ou d'étendre une source de revenu. Il manquait à ce type de dépenses le rapport direct avec un revenu déterminé, celui de la période de calcul. Le voyage en question avait permis à la contribuable de réaliser un revenu postérieur à la période fiscale à celle dont était recours.

La contribuable avait affirmé que les frais de représentation étaient nécessaires à l'obtention de son revenu. Or, elle n'avait justifié dans son recours qu'une partie des frais de représentation, à hauteur de CHF 8'193.-, soit la somme du coût du voyage (CHF 5'160.-), de l'achat des stylos Caran d'Ache (CHF 1'962,85) et celui de Swatch en date du 16 juin 2001 (CHF 1'070,80).

Toutefois, les frais de voyage étaient considérés comme une dépense d'investissement non déductible. Seuls les stylos et les montres pour les montants précités et totalisant CHF 3'033.- trouvaient une justification dans l'acquisition du revenu de la contribuable.

En acceptant une déduction totale de CHF 11'929.-, l'administration avait donc fait preuve de clémence.

13. Par lettre recommandée du 6 juin 2006, la commission a prié les contribuables de lui transmettre toutes pièces justificatives et preuves utiles démontrant la réalité des frais liés aux produits Swatch pour un montant de CHF 1'070,80 et des stylos Caran d'Ache pour celui de CHF 1'962,85. Le lien de nécessité entre ces frais et l'acquisition du revenu de l'activité indépendante considérée devait être démontré.

Au vu de l'article 51 alinéa 1 LPFisc, la commission envisageait d'effectuer une *reformatio in pejus* en procédant à une reprise intégrale sur les frais de représentation.

Un délai au 30 juin 2006 était imparti aux intéressés pour faire parvenir les documents demandés et se prononcer sur la *reformatio in pejus*. En cas de retrait du recours par les contribuables, la commission se réservait le droit d'examiner la portée d'un tel acte au regard de la loi, après avoir sollicité l'avis de l'administration.

14. Dans leur réponse du 16 juin 2006, les contribuables ont joint les justificatifs des achats précités, pour six montres Swatch et trente et un stylos Caran d'Ache de caractéristiques identiques.

Étaient annexées les factures suivantes :

- Caran d'Ache, commande du 19 novembre 2001 pour un montant de CHF 1'891.-,
- Swatch, 16 juin 2001, pour un montant de CHF 1'070,80.

15. Par décision du 19 mars 2007, la commission a rejeté le recours et a renvoyé le dossier à l'administration pour rectification de la taxation ICC 2001. La décision de l'administration de reprendre 2/5^{ème} des frais de représentation à titre de convenance personnelle, soit CHF 7'952.-, était annulée et devait être modifiée à hauteur de CHF 11'787,25. Les conditions de la *reformatio in pejus* étaient remplies. Un émolument de CHF 700.- était mis à la charge des contribuables conformément à l'article 52 LPFisc.

Concernant les frais de restaurant, la contribuable avait expliqué qu'il s'agissait de repas pris par l'un de ses employés avec des clients de l'entreprise. Aucune preuve n'avait été apportée de la réalité de ces dépenses ni de leur lien direct, logique et nécessaire avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. L'intéressée s'était limitée à une liste énumérant des restaurants avec le montant relatif dépensé.

Les frais concernant le voyage effectué par l'un de ses employés dans le cadre de son activité professionnelle auprès de l'un des clients de l'entreprise, l'achat en date du 16 juin 2001 des montres Swatch et l'acquisition des stylos Caran d'Ache, étaient des dépenses destinées à maintenir la source des revenus de la contribuable. Par conséquent, celles-ci étaient en lien direct et nécessaire avec les revenus de l'entreprise. Rien ne permettait de considérer au vu de leur étendue et de leur finalité qu'elles étaient disproportionnées ou commercialement injustifiées. Dans ces conditions, elles devaient être admises en déduction.

En conclusion, la contribuable avait pu justifier et démontrer que les frais de voyage, les achats des montres Swatch et des stylos Caran d'Ache (uniquement pour le montant de CHF 1'070,80) étaient commandés par l'usage commercial ou professionnel. Ils seraient admis en déduction et totalisaient une somme de CHF 8'193,65.

Les frais résiduels litigieux ne trouvaient pas de justification commerciale.

Le pli recommandé envoyé aux contribuables le 6 juin 2006 respectait les conditions de la *reformatio in pejus* énumérées aux articles 50 et 51 LPFisc. Ce courrier mentionnait une telle éventualité et la faculté laissée aux intéressés de retirer leur recours.

Ces éléments aboutissaient à réformer, au détriment des contribuables, la taxation contestée.

16. Le 25 avril 2007, les contribuables ont interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision précitée. Ils concluent à ce que le tribunal de céans admette en déduction la totalité des frais de représentation et annule les frais de procédure mis à leur charge.

La commission n'avait pas demandé les pièces justificatives des frais de restaurant, alors que ces documents étaient à sa disposition.

17. Le 14 mai 2007, la commission a déposé son dossier auprès du tribunal de céans. L'accusé de réception de la décision litigieuse avait été signé par la partie recourante le 27 mars 2007 et la commission persistait dans les considérants et le dispositif de sa décision.

18. Le 15 mai 2007, l'administration a répondu au recours et conclu à son rejet. Elle se ralliait à la décision de la commission.

Il était rappelé qu'un listing de frais ne permettait pas d'apporter la preuve de la réalité des autres frais de représentation.

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. Le présent litige porte sur la déduction intégrale des frais de représentation déclarés d'un montant de CHF 19'880,90.
3.
 - a. La procédure administrative est régie par la maxime d'office conformément à l'article 19 LPA, ce qui implique l'inapplicabilité des règles sur la répartition du fardeau de la preuve. Elles sont remplacées par les pouvoirs d'investigation du Tribunal administratif et le devoir de collaboration des parties institué par l'article 22 LPA.
 - b. Toutefois, le droit fiscal connaît des règles particulières. Si l'administration supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables, il incombe au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATA/38/2007 du 30 janvier 2007).
4. Le 1^{er} janvier 2002 est entrée en vigueur la LPFisc qui règle la procédure par devant le Tribunal administratif. Selon l'article 2 alinéa 2 LPFisc, la LPA est applicable pour autant que la présente loi n'y déroge pas. L'article 54 alinéa 1 LPFisc prévoit que le tribunal de céans prend sa décision après instruction du recours. Il peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir

entendu le contribuable, il peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

A teneur de l'article 31 alinéa 2 et 3 LPFisc, sur demande du département des finances, le contribuable doit fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant les relations d'affaires. Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité.

5. N'ayant été inscrite au registre du commerce que le 17 octobre 2002, l'entreprise n'avait pas la personnalité morale au sens de l'article 52 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CCS - RS 210) pendant l'année de taxation litigieuse 2001. Par conséquent il y a lieu d'appliquer au cas d'espèce les dispositions cantonales sur l'imposition des personnes physiques.

La loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) du 22 septembre 2000 est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001. Elle est divisée en cinq parties : l'objet de l'impôt - assujettissement à l'impôt (LIPP-I - D 3 11), l'imposition dans le temps (LITPP-II - D 3 12), l'impôt sur la fortune (LIPP-III - D 3 13), l'impôt sur le revenu - revenu imposable (LIPP-IV - D 3 14), détermination du revenu net - calcul de l'impôt et rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid (LIPP-V - D 3 16).

Le bien fondé du recours relatif à la taxation ICC 2001 sera, selon l'article 6 LITPP-II, examiné sous l'angle des LIPP-I à V.

6. A teneur de l'article 1 LIPP-I, le canton perçoit un impôt sur le revenu des personnes physiques. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 1 LIPP-IV). Il peut-être le produit d'une activité indépendante selon l'article 3 LIPP-IV.

Les revenus des époux vivant en commun s'additionnent quel que soit le régime matrimonial (art. 8 al. 2 LIPP-I).

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 LIPP-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. Ces derniers sont énumérés à l'article 3 lettre b LIPP-V.

7. a. Pour définir les charges justifiées par l'usage commercial, il convient de se référer à la doctrine et à la jurisprudence dominante :

b. Pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et tenant une comptabilité commerciale, la justification se fera selon les principes comptables généralement admis en la matière (principe de l'autorité du bilan), sous réserve des dispositions fiscales correctives. L'entrepreneur dispose toutefois d'une marge de manœuvre pour décider, à la lumière des impératifs commerciaux et concurrentiels, des déductions à entreprendre. Le fisc en ce domaine se contente donc de vérifier que la dépense en question est réellement liée à l'activité indépendante et a été effectuée. Conformément aux principes généraux, le fardeau de la preuve incombe au contribuable, dès lors que la déduction réduit son obligation fiscale (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 135 et ss.).

c. 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/169/2007 du 3 avril 2007). 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 (arrêt du Tribunal fédéral du 21 février 2002).

d. En l'espèce, la contribuable n'a fourni qu'une liste des frais de représentation de l'année 2001 avec le lieu, la date et le montant des dépenses relatives. Il en ressort des achats dans divers magasins et des factures de restaurant. L'identité des clients, qui auraient notamment bénéficié des repas, n'y est pas mentionnée. Or, il appartenait à l'intéressée d'apporter spontanément les justificatifs dès lors que l'administration contestait les montants déclarés, en particulier, eu égard à leur relation de nécessité avec l'acquisition du revenu. L'administrée devait collaborer à l'apport de la preuve, que les frais de restaurant notamment étaient en lien avec son activité commerciale.

Par conséquent, il n'est pas prouvé que la contribuable était accompagnée de ses clients lors des repas et que les achats étaient effectués pour l'entreprise. La contribuable n'a pas démontré que les différentes dépenses énumérées dans le dossier étaient en lien avec son activité commerciale et avaient été engagées en vue de la production du revenu imposé.

8. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision de la commission confirmée. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 avril 2007 par Madame et Monsieur F_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 19 mars 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Madame et Monsieur F_____, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mmes Hurni et Junod, juges,
M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a. i. :

la vice-présidente :

P. Pensa

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :