

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1371/2008-FIN

ATA/657/2009

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 décembre 2009

dans la cause

Madame et Monsieur P_____

représentés par Me Antoine Berthoud, avocat

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE
ADMINISTRATIVE**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur et Madame P_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève. M. P_____ y exerce la profession de médecin-dentiste au sein de son propre cabinet.
2. La présente cause a pour objet une décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct remplacée depuis le 1er janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) statuant sur un recours contre deux bordereaux de rappel de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) concernant les exercices 1997/1998 et 1999/2000, un bordereau de taxation IFD 2001-B ainsi qu'un bordereau d'amende en rapport avec les rappels d'impôt qui ont été notifiés à ces contribuables.

Ce contentieux s'inscrit dans le cadre plus large du litige fiscal suivant : à la suite d'un contrôle fiscal, les contribuables ont fait l'objet de décisions de rappel d'impôt ou de reprise sur taxation, tant dans le cadre de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) que de l'IFD. Par l'intermédiaire de leur mandataire, ils ont formé une réclamation auprès de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE) par un unique courrier visant l'ensemble des décisions prises tant en ICC qu'en IFD. Par la suite, l'AFC-GE a statué sur réclamation par des décisions distinctes mais comportant une motivation identique, traitant indistinctement de motifs liés à l'application du droit fiscal cantonal que fédéral. Les contribuables ont alors saisi « la commission cantonale de recours en matière d'impôts » (sans plus de précision), par un courrier unique visant également l'ensemble des décisions sur réclamation relatives tant à l'ICC qu'à l'IFD. Ce recours a ensuite été instruit au travers de deux causes distinctes par les deux commissions de recours compétentes l'une en matière d'ICC et l'autre en matière d'IFD. Compte tenu du traitement initial commun de ces deux contentieux, certains éléments ou pièces de la procédure relatifs à l'ICC seront ainsi rappelés ci-après en tant qu'ils sont utiles à la présente espèce.

3. A l'appui de leur déclaration fiscale des années 1995 à 2001, les contribuables ont déclaré, pour le cabinet de dentiste, les résultats d'exploitation suivants :

Exercice	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Produits	511'398	559'152	512'287	579'369	645'525	721'592	671'586
Charges	386'572	370'912	377'202	422'047	456'887	410'820	489'764
Bénéfice	124'826	188'240	135'085	157'322	188'638	310'772	181'822

4. Dans le compte d'exploitation du cabinet de dentiste, ont été comptabilisés à titre de charges entre 1996 à 2001, sous la rubrique «frais de véhicule», les montants suivants :

1996	1997	1998	1999	2000	2001
25'226	19'522	23'349	25'366	26'257	18'449

De même, ont été comptabilisés dans le compte d'exploitation à titre de charges, sous la rubrique «séminaire, congrès et déplacements», les montants suivants :

1996	1997	1998	1999	2000	2001
4'207	7'568	5'593	10'762	3'956	21'088

5. Le 23 juin 1997, les contribuables ont réclamé contre un bordereau rectificatif ICC 1996 du 10 juin 1997. Ils contestaient en particulier une reprise effectuée par l'AFC-GE de 2/5 des frais de véhicules déclarés. Selon les époux P_____, les frais de voiture étaient exclusivement des frais professionnels, aucun frais privé ne figurant en comptabilité.

Dans le cadre de l'instruction de cette réclamation, ils ont fourni à l'AFC-GE, sur requête de celle-ci, une liste détaillée du poste comptable en question.

6. Le 17 juillet 1998, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de taxation IFD 1997/1998 d'un montant de CHF 6'909.- par année, basé sur un revenu imposable de CHF 136'400.-.
7. Le 29 novembre 1999, les contribuables ont réclamé contre le bordereau de taxation cantonale ICC 1999 du 26 novembre 1999. Ils contestaient à nouveau une reprise décidée par l'AFC-GE sur les frais comptabilisés. M. P_____ utilisait son véhicule pour se rendre au domicile des patients ou dans des homes pour traiter des personnes âgées. Il s'était équipé pour cela d'un micro-moteur portatif.

Sur requête de l'AFC-GE, ils ont transmis le détail du compte n° 4023 de son grand-livre pour l'année 1998, relatif aux frais de véhicules comptabilisés. Le montant total des frais comptabilisés à ce titre s'élevait à CHF 38'915,65.

8. Le 2 mars 2000, l'AFC-GE a notifié aux contribuables un bordereau de taxation IFD pour la période 1999/2000 d'un montant de CHF 6'297.- par année, basé sur un revenu imposable de CHF 131'000.-.
9. Par décision du 24 octobre 2000, l'AFC-GE a rectifié sa décision de taxation ICC du 29 novembre 1999. Au regard de la profession exercée par M. P_____, il n'était pas justifié de déduire les frais de deux véhicules professionnels. Le montant total du poste frais de véhicule avait ainsi été divisé par deux et l'AFC-GE avait effectué une reprise correspondante à 2/5 de cette moitié. Elle admettait toutefois la réclamation en admettant une déduction des frais de véhicule à concurrence de CHF 8'167.-.
10. Le 27 octobre 2000, l'AFC-GE a également notifié aux contribuables un bordereau de taxation rectifié IFD pour la période 1999/2000 d'un montant de CHF 5'764.-, basé sur un revenu imposable de CHF 126'900.-.
11. Le 12 juin 2001, l'AFC-GE a demandé aux contribuables, afin de pouvoir procéder à leur taxation cantonale et fédérale 2000, de lui transmettre des justificatifs relatifs à différents postes du compte de pertes et profits 1999 du cabinet de dentiste parmi lesquels figurent les postes de charges «frais de voiture» et «séminaire, congrès et déplacements».
12. Le 15 mars 2004, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt au sens des art. 151 et 175 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour les périodes fiscales 1999 à 2001. La procédure concernait également la taxation ICC.

L'AFC-GE avait constaté une augmentation sensible de leurs revenus lors de l'année civile 2000. Elle demandait à pouvoir examiner au cabinet de M. P_____ les comptes, les relevés bancaires et les pièces justificatives des écritures comptables dans le cadre d'un contrôle fiscal qui devait se dérouler au cabinet le 7 avril 2004.
13. Le 21 avril 2004, l'AFC-GE a avisé les contribuables que sur le plan de l'IFD, le contrôle était étendu aux périodes fiscales 1995-1996.
14. Le 9 novembre 2004, les décisions suivantes ont été notifiées aux contribuables:
 - un bordereau de rappel d'impôt IFD 1997/1998 pour un montant supplémentaire de CHF 6'318.- et CHF 1'513,20 à titre d'intérêts de retard, le

revenu imposable passant de CHF 136'400.- à CHF 160'700.- et la taxation de CHF 13'998.- à CHF 20'316.- ;

- un bordereau de rappel d'impôt IFD 1999/2000 pour un montant supplémentaire de CHF 13'338.- et CHF 2'018,85 à titre d'intérêts de retard, le revenu imposable passant de CHF 126'900.- à CHF 178'200.- et la taxation de CHF 11'528.- à CHF 24'866.- ;

- un bordereau amende de CHF 24'575.- fondé sur l'art. 175 LIFD correspondant à 1,25 fois le montant de l'impôt élué.

De nombreux frais à caractère privé avaient été passés en charge de l'activité commerciale réduisant de la sorte le revenu imposable, alors que les contribuables ne pouvaient ignorer la nature de ces frais, commettant ainsi une soustraction d'impôt. La faute était relativement grave compte tenu du caractère répétitif et intentionnel des faits reprochés, des libellés comptables volontairement trompeurs, et de l'établissement de certains documents à la limite d'une qualification de faux dans les titres.

15. Le 9 novembre 2004, l'AFC-GE a également notifié aux contribuables un bordereau de taxation IFD 2001-B. Ce dernier était fondé sur un revenu imposable de CHF 243'200.-. L'impôt dû s'élevait à CHF 19'790.-.
16. Le 29 novembre 2004, en rapport avec la taxation IFD 2001-B, l'AFC-GE a adressé aux contribuables un procès-verbal de taxation. Elle avait effectué des reprises sur les charges comptabilisées pour CHF 102'592.-.
17. Le 8 décembre 2004, les contribuables ont réclamé contre les deux bordereaux de rappels IFD 1997/1998 et 1999/2000, le bordereau amende du 9 novembre 2004. Leur réclamation visait également le bordereau de taxation IFD 2001-B du 29 novembre 2008.

L'AFC-GE avait déterminé le montant des reprises en fonction d'années comptables erronées.

C'était à tort que l'AFC-GE avait effectué une reprise sur certaines des charges comptabilisées en les qualifiant de privées car celles-ci étaient liées à l'exercice de l'activité professionnelle de M. P_____, comme celui-ci offrait de le prouver pour certains montants qu'il désignait.

La quotité de l'amende était trop élevée parce que c'était sur suggestion de son ancien mandataire que M. P_____ s'était refacturé divers frais à lui-même.

18. Par une première décision du 8 juillet 2005 relative au contentieux lié à la procédure en rappel d'impôt, l'AFC-GE a partiellement accepté la réclamation. Elle admettait de dégrever partiellement les bordereaux de supplément d'impôt

IFD pour les exercices 1997/1998 et 1999/2000. Par contre, la quotité de l'amende était maintenue.

Le dégrèvement s'imposait parce que le montant des reprises avait été calculé en fonction de données ne correspondant pas aux années comptables 1995 à 1997 mais 1994 à 1996. L'AFC-GE avait effectué les rectifications qui s'imposaient.

Pour la période 1997-1998, le revenu imposable était arrêté à CHF 169'500.- et le rappel d'impôt s'élevait à CHF 8'606.- plus CHF 2'061,15 d'intérêts de retard, soit CHF 10'667,15.

Pour la période 1999-2000, le revenu imposable était arrêté à CHF 173'800.- et le rappel d'impôt s'élevait à CHF 12'194.- plus CHF 1'845,70 d'intérêts de retard.

L'AFC-GE avait synthétisé dans un tableau rectifié le montant des reprises sur déduction de frais généraux qu'elle retenait à la suite de la réclamation, pour les exercices comptables 1994 à 1998 relevant pour le présent contentieux :

Année	1994	1995	1996	1997	1998
Total des reprises	27'265	21'354	44'878	43'690	50'205

Avec le détail suivant concernant en particulier les frais de véhicule et de formation :

	Motif de la reprise	1994	1995	1996	1997	1998
formation continue	Pas de justification commerciale	2'914		3'322	5'578	3'172
Frais de véhicule	limité à un véhicule, part prof. 1/5	14'569	8'744 (montant négatif)	21'143	20'981	19'379

Pour la déduction des frais de véhicules professionnels, l'AFC-GE refusait d'appliquer la règle usuelle de l'imputation des 3/5 des frais comptabilisés. Le contrôle de la comptabilité avait mis en évidence que ces frais concernaient l'utilisation de deux véhicules ce qui était disproportionné. Il était matériellement impossible que l'usage de véhicules à titre professionnel ait engendré des frais d'essence aussi importants que ceux comptabilisés. On devait de ce fait retenir que la carte de carburant du cabinet avait également servi à payer des frais d'essence

privés, ce d'autant plus que les déplacements à caractère professionnel de M. P_____ se limitaient principalement à aller de son domicile à son cabinet. La règle d'admission comme charges professionnelles, d'un montant équivalent au 3/5 des frais de véhicules était une règle non immuable, un montant inférieur pouvant être retenu par l'AFC-GE selon les constatations qu'elle faisait. Dans le cas d'espèce, il y avait ainsi lieu de réduire à un 1/5 la déduction possible des frais de véhicule comptabilisés.

L'AFC-GE admettait pour les exercices commerciaux 1996, 1998, 1999, de retenir certaines charges déductibles supplémentaires dont elle donnait le détail dans sa décision. Toutefois, de nombreux frais possédaient un caractère privé. Ceux comptabilisés comme frais de séminaires, ne pouvaient être retenus car ils avaient la caractéristique de voyages d'agrément avec repas dans des restaurants de luxe. Si les frais de vêtements professionnels étaient déductibles du revenu, contrairement à ce que l'AFC-GE avait considéré préalablement, une reprise forfaitaire correspondant à 50% du poste comptable du poste "petit matériel" se justifiait parce que de nombreux tickets justifiaient des dépenses semblaient davantage concerner des frais d'entretien d'une famille que l'exploitation d'un cabinet dentaire.

La quotité du bordereau amende était maintenue vu le caractère intentionnel des soustractions d'impôt. Les modifications apportées aux reprises fiscales consécutivement à la décision sur réclamation ne changeaient en rien la motivation de l'amende et sa quotité. Le caractère intentionnel des faits reprochés ne faisait aucun doute, le contribuable ne pouvant ignorer que les nombreux frais passés en charge n'avaient aucun lien direct avec son activité commerciale et la production de revenus. Les faits reprochés étaient répétitifs et le comportement utilisé qualifiable d'astucieux, au vu des libellés comptables volontairement trompeurs et de l'établissement de factures à lui-même d'un caractère fantaisiste. Au vu de l'admission partielle des réclamations, le montant des amendes infligées aux contribuables s'élevait pour l'ICC à CHF 26'000.-.

19. Dans une deuxième décision du 8 juillet 2005, l'AFC-GE a dégrevé partiellement le bordereau relatif à l'IFD 2001-B. Elle renonçait à certaines reprises sur les frais professionnels déclarés, le montant de celles-ci étant ramené à CHF 68'887.- selon le détail suivant concernant en particulier les frais de véhicule, de formation et de fournisseurs :

<u>Charge comptabilisée</u>	<u>Détail (explication)</u>	<u>Montant de reprise</u>
Frais de véhicule	Leasing limité à un véhicule de CHF 45'000. -.part prof. 1/5	CHF 14'233.-
Fournisseurs	Frais exclusivement privés	CHF 30'482.-
Formation continue	Pas de justification commerciale	CHF 2'082.-

Selon le bordereau rectificatif annexé, pour l'année fiscale 2001-B, le revenu imposable était arrêté à CHF 209'500.- au lieu de CHF 243'200.-. Le montant de l'impôt dû était de CHF 15'409.- au lieu de CHF 19'790.-.

Aucune amende n'a été notifiée pour la période fiscale 2001-B.

20. Le 4 août 2005, par un seul courrier, les contribuables ont interjeté recours contre les deux décisions du 8 juillet 2005 auprès de la commission.

Il n'était pas correct de ne retenir comme déductible qu'1/5 des frais de véhicules comptabilisés. L'autorité de taxation ayant elle-même accepté l'application de la règle des 3/5 lors des différentes taxations des années fiscales 1992, 1996 et 1999, elle ne pouvait remettre cette admission en question lors de la nouvelle taxation en l'absence de faits nouveaux. En revanche, les contribuables admettaient le principe de l'application de cette quotité pour l'exercice 2001.

Le montant retenu forfaitairement par l'AFC-GE à titre de frais de représentation n'était pas adéquat eu égard aux frais effectivement dépensés pour maintenir et acquérir une clientèle permettant de réaliser un chiffre d'affaires de CHF 600'000.- par année. Les recourants proposaient qu'un montant de CHF 6'000.- puisse être déduit. En particulier, pour l'exercice 1999, l'AFC-GE possédait au moment de la taxation initiale la liste complète et détaillée du compte de frais de représentation si bien que les époux P_____ n'avaient rien à cacher. Le total des reprises sur le compte fournisseur retenu par l'AFC-GE soit CHF 47'359.- ne correspondait pas aux reprises effectuées puisque ces dernières se montaient à CHF 43'451.-.

Pour les frais de formation continue, les frais des séminaires se déroulant tant en Suisse qu'à l'étranger, devaient être retenus comme charges afférentes à l'activité de M. P_____. Quant à la formation continue, s'effectuant dans le cadre de conférences organisées dans un groupement exclusivement constitué de professionnels reconnus par le Concordat des assureurs maladie, l'OFAS et la Société suisse d'onto-stomatologie, ces séminaires étaient indispensables et il les avait suivis.

S'agissant de l'amende, les époux P_____ n'avaient jamais eu la volonté d'éluder les impôts et avaient été naïfs en suivant les diverses suggestions de leur ancien mandataire.

21. Le 30 juin 2006, l'AFC-GE a conclu à la confirmation de ses décisions. Elle reprenait pour l'essentiel ses arguments développés dans sa décision du 8 juillet 2005. Elle admettait toutefois pour le bordereau de l'année 2001-B une déduction supplémentaire de CHF 3'909.-.

22. Le 12 mars 2008, la commission, a admis partiellement le recours des contribuables compte tenu des dernières conclusions de l'AFC-GE, qui

considérait le recours comme fondé sur un point concernant la taxation relative à l'année fiscale 2001-B. Le dossier était renvoyé à cette autorité pour qu'elle établisse un nouveau bordereau, le recours était rejeté pour le surplus.

Le rappel d'impôt IFD était justifié dans son principe de même que la sanction prononcée pour les exercices fiscaux allant de 1997 à 2001. Les décisions de l'AFC-GE relatives aux reprises effectuées en rapport avec les frais de véhicules étaient fondées. Les contribuables n'avaient pas apporté une preuve suffisante que tous les frais qu'ils voulaient déduire constituaient des dépenses liées à l'usage professionnel ou nécessitées par une activité de dentiste.

- Pour les frais de représentation, la reprise était adéquate car il ne suffisait pas de tenir une liste de ces frais mais il fallait produire les factures correspondantes et préciser quels étaient les clients et relations d'affaires qui avaient bénéficié des invitations ou des cadeaux ;

- Il n'était pas démontré que les autres frais qui avaient fait l'objet de reprise étaient nécessairement en lien avec l'activité commerciale du recourant et avaient été engagés en vue de la production du revenu imposé.

Concernant l'amende, la quotité de celle-ci qui correspondait à 1,25 fois le montant de l'impôt éludé, n'était pas disproportionnée par rapport à la culpabilité des contribuables.

23. Le 21 avril 2008, M. et Mme P_____ ont saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision de la commission du 12 mars 2008. Ils concluent à l'annulation des reprises d'impôt IFD 1997/1998 et 1999/2000 sur les frais de véhicule et de formation, ainsi qu'à la diminution du montant de l'amende. De même, ils concluent à l'annulation de la reprise sur les frais de véhicule, de formation et de frais de fournisseurs dans la taxation d'impôt 2001-B, avec suite de dépens.

Les frais de véhicule repris dans le processus de taxation des exercices fiscaux précités violaient l'art. 151 al. 2 LIFD qui protégeait le contribuable contre un changement de point de vue du fisc dans l'appréciation ou l'évaluation de ces éléments imposables car l'AFC-GE était revenue sur des postes, tels les frais de véhicule comptabilisés, qu'elle avait admis après avoir demandé et obtenu des contribuables des renseignements et des pièces justifiant les écritures comptables en rapport avec les exercices fiscaux 1996 et 1999. En outre, c'était sans droit que les contrôleurs avaient substitué leur propre appréciation de la part admissible des frais de déplacements au titre de frais professionnels en ne retenant comme déductible qu'une proportion de 1/5 seulement des frais comptabilisés, proportion jusqu'alors inconnue de la pratique fiscale.

Le rappel et la reprise d'impôt sur les frais de formation étaient également inadmissibles dans la mesure où les médecins-dentistes avaient une obligation de suivre une formation continue et qu'ils faisaient l'objet d'un contrôle à ce sujet.

Concernant les frais de fournisseurs déductibles, les recourants considéraient que la déduction d'un montant de CHF 8'385,80 pouvaient encore être admise.

S'agissant de l'amende, en retenant une quotité correspondant à 1,25 fois le montant du rappel d'impôt, l'AFC-GE avait outrepassé son pouvoir d'appréciation, les contribuables considérant qu'une quotité de 0,75 fois le montant du rappel d'impôt comme était conforme à sa situation.

24. Par mémoire du 16 mai 2008, les recourants ont complété leur recours en rapport avec le rappel et la reprise d'impôt sur les frais de formation et les frais de fournisseurs, produisant de nouvelles pièces à l'appui de leur argumentation.

a. Les frais de formation continue engagés en rapport avec les réunions organisées par « S_____ » étaient justifiés. Les recourants fournissaient les dates et sujets traités lors des réunions. Il s'agissait d'un mode de formation reconnu par la société suisse d'odontostomatologie. Ce club, auquel appartenait le contribuable, fonctionnait depuis une quinzaine d'années avec un rythme de séances réguliers et soutenus, dont la plupart avaient lieu dans l'arc lémanique en raison de la provenance géographique des divers participants. Lors de ces séances étaient abordés, entre praticiens, des cas délicats dans le cadre d'un partage d'expérience, permettant à chacun de progresser dans sa pratique pour le bien de ses patients. Il s'agissait donc bien de frais de formation.

Concernant la taxation IFD 2001-B, ils produisaient le décompte des frais de déplacement pour le séminaire de Porto-Vecchio des 25 et 26 mai 2001 qui avait été adressé au contribuable par un de ses confrères. Ce document attestait que sa part de frais s'élevait à CHF 2'082.-. Il fournissait les pièces justificatives relatives à ce montant. Ce séminaire avait été organisé par une association connue à l'étranger pour la formation continue. Il n'existait en Suisse qu'un nombre restreint de centres de compétences en médecine dentaire. Pour l'apprentissage de certaines nouvelles techniques, il était indispensable de se déplacer à l'étranger afin de suivre une formation. La déductibilité de ces frais devait être admise.

b. Concernant la prise en compte de frais de fournisseurs refusés par l'AFC-GE dans le cadre de la taxation IFD 2001-B, les recourants réduisaient leurs conclusions à la prise en compte de frais de fournisseurs pour un montant de CHF 3'162,60.-. Ils fournissaient des explications et des pièces justificatives pour établir que ce montant correspondait à des dépenses liées à l'aménagement du cabinet de dentiste ou à son exploitation.

25. Par courrier du 25 juin 2008, l'administration fiscale fédérale (ci-après : AFC-CH) a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la commission, sans formuler d'observations particulières.
26. L'AFC-GE a répondu le 15 juillet 2008. Elle conclut également au rejet du recours, sauf sur un point.
- a. Les pièces fournies par les recourants afin de faire admettre le montant de CHF 3162,60 de frais de fournisseurs, n'étaient pas probantes pour établir à satisfaction qu'il s'agissait de frais liés à l'exploitation du cabinet de dentiste plutôt que des frais privés, voire qu'il s'agissait de frais applicables à l'exercice comptable considéré.
- b. L'admission d'une déduction des frais de véhicule à hauteur de 1/5 des frais déclarés, en lieu et place de la quotité de 3/5 admise initialement, ne procédait pas d'un changement de pratique inadmissible de l'AFC-GE dans l'appréciation des éléments imposables. Dans un premier temps, la quotité de 3/5 avait été admise dans le cadre de la taxation suite à des pointages opérés dans les comptes. L'administration avait changé son point de vue suite au contrôle général de la comptabilité effectué dans le cadre de la procédure de contrôle et après avoir constaté un mode de comptabilisation insolite des divers frais relatifs aux véhicules, au travers de plusieurs postes comptables. L'AFC-GE devait prendre une nouvelle décision si le contrôle détaillé de la comptabilité révélait des faits qui lui avaient échappé dans la procédure de taxation initiale effectuée par pointage. Dans le cas d'espèce, cette procédure de contrôle avait mis en évidence un savant mélange opéré dans deux comptes différents pour limiter l'impact des chiffres annoncés et le fait que les frais enregistrés dans ces deux comptes différents (frais de véhicules et fournisseurs) ne pouvaient correspondre à un usage exclusivement professionnel du véhicule. Sur cette base, l'AFC-GE était en droit de diminuer la proportion de frais usuellement admis quant à l'usage réputé professionnel des véhicules ce d'autant plus que les recourants ne démontraient pas que les activités professionnelles au sein du cabinet de dentisterie justifiaient des frais de véhicule aussi importants.
- c. En revanche, l'AFC-GE admettait, concernant la taxation 1997/1998 (sic) que les reprises sur frais de véhicules ne pouvaient aller au-delà du montant comptabilisé en charge à ce titre. Elle procédait ainsi à de nouveaux calculs :

Pour l'année civile 1997 :

Selon le grand-livre, le total des charges de véhicule au 31 décembre 1997 s'élevait à CHF 48'036,85. Les montants afférents au 2^{ème} véhicule, soit les frais liés au leasing Audi, devaient être retirés. Le sous-total des charges de véhicules subsistant était de CHF 20'458,40 dont 1/5 de frais devait être admis soit CHF 5'516.-.

Le montant comptabilisé dans le compte PP 1997 étant de CHF 19'522.-, c'était une reprise de CHF 14'006.- qu'il convenait d'opérer sur ce poste au lieu de CHF 20'980.-.

Pour l'année civile 1998 :

Le montant total des frais de véhicules ressortant du grand livre s'élevait à CHF 38'915,65 dont le contribuable n'avait comptabilisé que les 3/5 à titre de charges dans le compte de PP, soit CHF 23'349,40. Il convenait de retirer du montant total des frais de véhicule de ceux afférent au 2^{ème} véhicule, ce qui réduisait le montant total des frais à CHF 19'852.-. 1/5 de ces frais de déplacement devait être admis au titre de frais professionnels, soit CHF 3'970.-. En lieu et place d'une reprise de CHF 8'167.- opérée en procédure de taxation, la reprise sur ce poste ne devait être que de CHF 11'212.-.

d. En matière de déduction des frais de formation, les pièces fournies permettaient de constater que les seuls frais encourus lors des journées organisées dans le cadre de «S_____» ne consistaient pas en des locations de salles et bars ou invitations de conférenciers, mais des frais de restaurants fréquentés lors des journées d'études ou des frais de jet privés. Aucune pièce n'avait été fournie par le contribuable pour rendre compte du suivi de congrès ou de symposium ayant trait à son activité professionnelle. Le fait que « les divers participants à ces séjours à l'étranger, tous médecins dentistes, échangeaient leur expériences professionnelles, respectives dans un climat de confiance et d'émulation » ne suffisait pas à qualifier les frais encourus au cours de ces différents séjours, de frais de « formation continue ».

e. Concernant la quotité de l'amende, elle avait été fixée en fonction du caractère intentionnel, nullement contesté par les contribuables, de la déclaration de frais passés en charges qui n'avait aucun lien direct avec l'activité commerciale et la production de revenus. Elle prenait en compte le caractère répétitif des faits reprochés et l'utilisation de libellés comptables volontairement trompeurs. Le montant de l'amende serait toutefois réduit en fonction de la diminution des reprises qu'elle admettait.

27. Le 1^{er} septembre 2008, la commission a transmis son dossier et a persisté dans les termes et le dispositif de sa décision du 12 mars 2008.

28. Les parties ont été entendues en audience de comparution personnelle du 8 janvier 2009.

L'AFC-CH s'est fait excuser par courrier du 29 décembre 2008 et a persisté dans ses dernières conclusions.

Selon la représentante de l'AFC-GE, les frais découlant de l'utilisation professionnelle d'un véhicule dans le cas des professions indépendantes devaient

être liés à un besoin professionnel existant. En l'occurrence, le contrôle fiscal avait mis en évidence que le contribuable prétendait déduire les frais de deux véhicules et invoquait des dépenses se rapportant à ceux-ci qui paraissaient exagérées eu égard à ses besoins professionnels de dentiste. L'AFC-GE avait repris les frais de véhicule en n'admettant pas, au titre de frais déductibles, les frais liés à l'un ou l'autre des deux véhicules et en prenant en compte la situation la plus favorable pour le contribuable selon les exercices.

Le contribuable a expliqué qu'en 1997 et 1998, il avait son cabinet à Carouge et habitait Puplinge, et qu'il était répondant dans un EMS à Carouge dans des locaux où il devait se rendre. Il avait besoin de prendre du matériel pesant environ une dizaine de kilos qu'il mettait dans une valise. Il admettait qu'il n'avait besoin que d'un seul véhicule à titre professionnel. La majeure partie de sa clientèle venait à son cabinet. Il avait transmis la totalité de ses frais liés à l'utilisation de ces deux véhicules et c'était son mandataire qui avait appliqué la règle de répartition à l'ensemble de ses frais.

Pour la représentante de l'AFC-GE, les frais de formation étaient déductibles s'ils étaient liés à des frais de formation volontaire ou obligatoire. L'AFC-GE avait refusé de déduire les frais liés à la participation du recourant au groupe IPSA déclarés par le contribuable car celle-ci avait le caractère de voyages d'agrément.

Selon le recourant, le travail effectué au sein du groupe IPSA entrait dans le cadre de la formation continue qu'un dentiste était tenu de suivre. Il ne se rappelait plus si le besoin de formation continue nécessitait un séjour à l'étranger, si ce n'est le séjour à Porto-Vecchio où s'était déroulé un véritable symposium organisé par un tiers. A l'heure actuelle, le groupe IPSA dont il faisait partie se réunissait surtout en Suisse.

Le recourant a également confirmé que les bibliothèques dont l'AFC-GE refusait la déduction étaient installées dans son bureau et il avait produit les justificatifs de paiement.

A la fin de l'audience, le juge délégué a indiqué aux parties que la cause était 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 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. Les recourants, à juste titre, ne remettent pas en question le bien fondé sur le principe de la procédure en rappel d'impôt ou en soustraction fiscale, les conditions des art. 151 et 175 LIFD étant à l'évidence réalisées.

A ce stade de la procédure ne sont plus contestées que les reprises relatives aux frais de véhicules et de formation pour les exercices fiscaux 1997/1998 et 1999/2000, ainsi que la reprise de frais de fournisseurs pour un montant de CHF 3'162.- pour l'exercice 2001-B. Est également contestée la quotité de l'amende.

3. Selon l'art. 27 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Ces frais ne doivent pas être indispensables, il suffit qu'il existe un lien entre ces frais et l'obtention d'un revenu (W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2002, page 224). En règle générale, le fisc dans ce domaine se contente de vérifier que les dépenses en question sont réellement liées à l'activité indépendante et qu'elles ont été effectuées (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., 2007, n. 228 page 142).

Selon un principe général, il incombe au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable, non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve (ATF 121 II p. 257, consid. 4 c/aa, p. 266 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006, RDAF 2006 chiffre II p. 430 et ss ; Revues fiscales 60/2005 p. 618 consid. 4.1).

Frais de véhicule

4. En vertu des principes ci-dessus énoncés, les frais de déplacements professionnels font parties des frais déductibles selon l'art. 27 al. 1 LIFD. Si un contribuable utilise son véhicule aussi bien pour les trajets privés que professionnels, il est nécessaire, au plan fiscal, d'agencer une délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels seuls déductibles (E. KÄNZIG, Wehrsteuer {Direkte Bundessteuer}, 2^{ème} éd. n. 18 ad art. 22 al. 1 lettre a, p. 56 ; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, n. 32 ad art. 27, p. 686 ; Ph. FUNK, Der Begriff des Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, thèse St-Gall 1988, p. 224/225). L'estimation de ces frais peut être faite sur la base des frais effectifs ou sur une base forfaitaire comme le consacrent les directives émises par l'administration fiscale tant au plan fédéral que cantonal (Notices N1/1993 ou N1/2001 du 15 décembre 2001 de l'administration fiscale fédérale sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et des parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises). L'usage, à Genève, est d'admettre, tant en impôt cantonal que fédéral, pour des raisons de simplification, une déduction

fiscale équivalente au 3/5 du total des frais de véhicule enregistrés pour permettre la distinction avec les frais de déplacements privés. C'est cependant le critère de la connexité des frais déclarés avec l'activité professionnelle qui reste le principe que le contribuable et le fisc doivent respecter. De jurisprudence constante, les directives de l'administration fiscale susceptibles de s'appliquer à cette matière, n'ont pas force obligatoire, mais servent à interpréter la norme lorsqu'elles sont adaptées au cas d'espèce (ATF 121 II, consid. 2 b p. 478 et les arrêts cités ; ATA/541/2007 du 30 octobre 2007). Il en va de même des pratiques de l'AFC-GE, telles la déductibilité du 3/5 du total des frais de véhicule à titre de frais professionnels. Elles ne sont pas contraignantes, et les autorités de recours comme le fisc sont susceptibles de s'en écarter lorsque les circonstances ne permettent plus un usage conforme à la loi.

5. Dans le cas d'espèce, les recourants avaient déduit comme frais de véhicule CHF 19'522.- en 1997 et CHF 23'349.- en 1998. Suite au contrôle fiscal, le constat ayant été fait que les contribuables avaient déclaré des déductions pour les frais liés au leasing et à l'entretien de deux véhicules, ainsi que des frais d'essence exagérés ou des montants non liés à ces frais de déplacements (amendes), c'est à juste titre que le fisc a procédé à un nouveau calcul du revenu imposable. En outre, c'est avec raison que l'AFC-GE a refusé d'admettre la déduction de tous les frais liés à leur deuxième véhicule, et de s'écarter du taux de déduction usuel en ne retenant qu'1/5 des frais déclarés, après qu'elle ait constaté une exagération dans la facturation d'essence et l'impossibilité, au vu du libellé incertain des pièces fournies, de distinguer la part de frais privés de celle de frais justifiés par l'usage professionnel.

Sur le principe, le recours est infondé sur ce point.

En revanche, c'est à juste titre que M. P_____ s'est plaint, comme l'admet par ailleurs l'AFC-GE dans ses écritures que la reprise ne doit pas conduire à un résultat négatif ainsi que c'est le cas pour les périodes fiscales 1997/1998. En l'occurrence, ce chiffre négatif provient de ce que le contribuable a porté - pour des raisons inexplicables et inexplicées - dans sa déclaration fiscale, un montant de frais de véhicule inférieur, à celui figurant dans son grand livre. Le montant de la reprise effectuée par l'AFC-GE étant déterminé à partir des chiffres ressortant de la comptabilité, il est évident que, si par ce biais le montant de la reprise dépasse celui des chiffres déclarés, celle-ci doit être ramenée à un niveau n'amenant pas à un tel résultat.

Ainsi, après déduction des frais liés à l'entretien du deuxième véhicule, les chiffres suivants doivent être retenus :

	1997	1998
Montants des frais de véhicule selon Grand Livre	CHF 48'036,85	CHF 38'915,65
Montants à retirer (montants de frais liés au véhicule AUDI ou de location dudit véhicule)	CHF 20'498,40	CHF 12'934,50
Solde	CHF 27'974,85	CHF 25'981,15
1/5 du solde	CHF 5'515.-	CHF 5'196,23
Montants déclarés	CHF 19'522.-	CHF 23'349.-
Montants de la reprise	CHF 14'006.-	CHF 18'151.-

Conformément à ce que l'AFC-GE admet elle-même, le recours sera admis sur ce point avec les rectifications résultant des calculs susmentionnés, et le bordereau de taxation IFD 1999/ 2000 (et non pas le bordereau de taxation IFD 1997/1998 comme l'AFC-GE le mentionne de manière erronée dans ses écritures) devra être rectifié dans ce sens.

6. Les recourants contestent le refus de l'AFC-GE et de la commission d'accepter la déduction de dépenses consacrées à des rencontres de formations continues entre praticiens sous l'égide d'un groupe d'études dénommé " S_____ ". Dans la comptabilité du cabinet, les contribuables avaient ainsi fait figurer chaque année un montant global lié à ces dépenses (1997 : CHF 5'578.-, 1998 : CHF 3'172.-, 1999 : CHF 3'094.-, 2001 : CHF 810,30). A l'appui de leurs contestations, ils produisent devant le tribunal de céans et en complément des pièces produites devant l'AFC-GE, un relevé détaillant ce poste, accompagné de certaines pièces justificatives.

Les frais de formation continue, lorsqu'ils sont en relation avec l'exercice de l'activité indépendante, sont déductibles fiscalement en application de l'art. 27 LIFD (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007, ad art. 27 LIFD, n. 13 et 14, p. 458). L'examen des nouvelles pièces produites ne permet cependant pas de considérer que le refus de l'AFC-GE et de la commission ne soit pas fondé. En effet, si toute liberté doit être reconnue aux personnes exerçant une activité lucrative indépendante, d'organiser la formation continue nécessaire, voire exigée par la loi, cela n'autorise à ce titre que la déduction de dépenses qui sont en lien nécessaire et direct avec cette formation. Or en l'espèce, au-delà de la liste des sujets traités lors de chaque rencontre, fournie par le contribuable à l'appui du recours, les pièces justificatives produites mettent en évidence que les déductions réclamées concernent des frais de restaurants, des frais de transports en jet privé piloté par l'un des participants, ou des frais de repas et de séjour à l'étranger (Ibiza, Charm El Sheik, Porto-Vecchio), dont le lien nécessaire avec la formation continue, n'est pas établi. Ces frais relevant davantage des dépenses d'agrément soit à des frais privés, non

déductibles selon l'art. 34 let. a LIFD (D. YERSIN - Y. NOËL op. cit. ad art. 34 let. a. n. 7 p. 561 renvoyant à l'art. 27, note 21 et ss, p. 459). La décision de la commission sera confirmée sur ce point.

7. Les recourants contestent, à concurrence de CHF 3'162,60, la reprise de CHF 8'385,80 sur les frais de fournisseurs. A l'appui de leur recours, ils produisent divers justificatifs de ces dépenses à concurrence du montant contesté. Si les frais d'aménagement d'un cabinet dentaire sont déductibles en application de l'art. 27 LIFD, il appartient au contribuable qui les invoque d'en établir la réalité et le lien avec l'activité professionnelle ou avec l'exercice fiscal considéré. Dans le cas d'espèce, ce lien ne ressort pas des pièces produites et c'est à juste titre qu'une reprise a été décidée sur ce poste :

- La lecture des tickets de caisse Ikea n'établit pas qu'il s'agisse de meubles en rapport avec l'exploitation du cabinet ;

- Le libellé de la facture d'architecte du 26 avril 2001 de CHF 1'826.- est imprécis et ne détaille pas à satisfaction les travaux effectués durant la période concernée par l'exercice fiscal, mais entre 1998 et 2000 ;

- L'acquisition de disques CD à concurrence de CHF 297.- ne résulte que d'une mention dans une liste de dépenses et cette dépense n'est pas justifiée par pièces. C'est donc à juste titre que l'AFC-GE n'a pas retenu que ces frais puissent être déduits sans qu'il y ai lieu d'aller jusqu'à devoir déterminer s'il s'agit d'une dépense d'agrément.

Le recours est également infondé sur ce point.

8. Les recourants considèrent que l'amende confirmée par la commission est d'un montant exagéré. La somme de CHF 26'000.- correspond à 1,25 fois le montant du rapport d'impôt. Ils concluent à ce que cette amende soit ramenée à un montant correspondant à 0,75 fois de ce montant.

Selon l'art. 175 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Toutefois, si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD). Il y a faute grave en cas de récidive ou d'attitude continuellement récalcitrante du contribuable, ou lorsque celui-ci dispose de connaissances fiscales particulières ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.481/2003, D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit., ad art. 175, n. 54 p. 1503. Il y a également circonstance aggravante en cas de présentation planifiée et erronée de bilan (D. YERSIN, Y. NOËL, op. cit., ad art. 175, n° 54 p. 1504 ; Circulaire sur le rappel d'impôt et le droit pénal fiscal, ARCH. 64, 539 = RDAF 1996, 20, 32).

La condition subjective de la soustraction fiscale est la faute du contribuable qui peut avoir agi de façon intentionnelle ou par négligence (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2005 consid. 2.1 ; ATA/386/2008 du 29 juillet 2008).

Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'AFC-GE doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende. La juridiction de recours ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20).

Dans le cas d'espèce, c'est par la procédure de contrôle qu'il a été mis en évidence que la comptabilité de l'entreprise du recourant a été organisée ou tenue de sorte que de nombreux frais à caractère privé, soient passés en charge de l'activité commerciale, de façon à réduire le montant du revenu imposable. Il a été constaté que cette intervention dans les comptes avait un caractère répétitif ce qui laissait présumer une intention. En outre, l'utilisation de libellés comptables trompeurs et l'établissement de certains documents justificatifs dans un but de faire croire à l'existence de frais professionnels déductibles ont été constatés. Le Tribunal administratif relève que les montants soustraits ne sont pas anodins et que les recourants, à ce stade de la procédure, ne contestent plus la légitimité de la majeure partie des montants repris. Dans ces circonstances, compte tenu du modus operandi, l'AFC-GE était fondée, à décider de sanctionner les recourants d'une pénalité légèrement supérieure à la quotité de l'impôt soustrait, ce critère n'étant pas le seul auquel on peut recourir pour déterminer l'étendue de la faute.

9. Le recours ne sera donc admis que très partiellement, concernant la reprise sur frais de véhicules déclarés en rapport avec les exercices comptables 1997 et 1998. En conséquence, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour établissement d'un nouveau bordereau rectificatif de rappel et d'amende puisque le montant de celle-ci est fixé en fonction du montant du rappel d'impôt. Il sera rejeté pour le surplus. Le bordereau rectificatif de rappel d'impôt IFD 1997-1998 du 27 octobre 2000 sera confirmé mais l'AFC-GE devra établir un nouveau bordereau de taxation IFD 2001-B en exécution de la décision de la commission du 12 mars 2008.
10. Tant les recourants qui succombent sur la plupart de leurs conclusions que l'AFC-GE, devront s'acquitter d'un émolument. Le montant de celui-ci sera respectivement fixé à de CHF 1'500.- à charge des recourants pris conjointement et solidairement et CHF 500.- à charge de l'AFC-GE en application de l'art. 87 al. 1 LPA.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 avril 2008 par Madame et Monsieur P_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 12 mars 2008 ;

au fond :

l'admet partiellement en tant qu'il porte sur le bordereau rectificatif de rappel d'impôt IFD 1999-2000 du 12 novembre 2004 et sur le bordereau amende IFD du 12 novembre 2004 ;

annule le bordereau rectificatif de rappel d'impôt IFD 1999-2000 du 12 novembre 2004 ainsi que le bordereau amende IFD du 12 novembre 2004 ;

annule dans cette mesure la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 12 mars 2008 ;

renvoie la procédure à l'AFC-GE pour nouvelle taxation et amende au sens des considérants ;

le rejette pour le surplus ;

fixe à CHF 1'500.- l'émolument à la charge de Madame et Monsieur P_____, pris conjointement et solidairement ;

fixe à CHF 500.- l'émolument à la charge de l'administration fiscale cantonale ;

dit que, conformément aux art. 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 Me Antoine Berthoud, avocat des recourants ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fédérale des contributions et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, Mme Bovy, Mmes Hurni et Junod, M. Dumartheray,
juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le vice-président :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :