RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2117/2003-FIN **ATA/49/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 1er février 2005

dans la cause

Madame et Monsieur M_____
représentés par I_____ S.A., mandataire

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Madame et Monsieur M_____ sont domiciliés à Genève où ils exploitent, en raison individuelle, un commerce de vêtements prêt-à-porter et accessoires s'y rapportant.

2. Dans leur déclaration fiscale 1997, les époux M_____ ont indiqué un revenu de CHF 55'039.- provenant de leur activité commerciale indépendante, un revenu imposable de CHF 16'262.- et une fortune imposable de CHF 102'536.-.

3. Le 15 décembre 1997, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) leur a notifié un bordereau de taxation provisoire pour les impôts cantonaux et communaux 1997 de CHF 2'230,40, calculé sur la base du revenu et de la fortune imposables figurant dans la déclaration précitée.

4. Les contribuables n'ayant pas donné suite à la demande de renseignements complémentaires adressée par l'AFC le 27 juillet 1998 et réitérée le 12 octobre 1998, un bordereau rectificatif de taxation d'office pour les impôts cantonaux et communaux 1997 leur a été notifié le 8 décembre 1998, assorti d'une amende de CHF 100.- retenant un revenu imposable de CHF 307'787.- et une fortune imposable de CHF 295'974.-. L'impôt dû ascendait à CHF 105'587,35.

5. Suite à une procédure de réclamation qui s'est développée jusqu'en 2001, l'AFC a notifié aux époux M_____, le 25 octobre 2001, un bordereau rectificatif de la taxation d'office susmentionnée, maintenant l'amende de CHF 100.-, pour un montant total d'impôt de CHF 8'308,85 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 34'076.- et d'une fortune imposable de CHF 295'974.-.

6. Le 20 novembre 2001, les époux M_____ ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRMI), sur les différences entre les montants mentionnés dans leur déclaration fiscale 1997 et ceux retenus par l'AFC, sans pouvoir davantage motiver leur démarche en l'absence d'avis de modification.

7. Dans sa détermination du 26 avril 2002, l'AFC a expliqué avoir calculé le revenu imposable des contribuables sur la base du bénéfice net déclaré, soit CHF 55'039.- auquel elle a ajouté l'amortissement non admis du véhicule Mercedes Benz E 290, immatriculé au nom de M. M_____ en juin 1997. Elle n'avait pas considéré ce véhicule comme véhicule d'entreprise, contrairement à trois autres véhicules : une Fiat Bravo au nom de Mme M_____, pour laquelle un contrat de leasing avait été établi le 21 mai 1996, une Fiat Ducato pour laquelle M. M_____ avait signé un contrat de leasing en juin 1997 et une moto pour laquelle aucun document n'avait été fourni.

Par ailleurs, concernant la fortune mobilière, l'AFC avait ajouté un montant de CHF 193'438.-, représentant le total de trois comptes bancaires présentant un solde créditeur, n'apparaissant pas dans la comptabilité de l'entreprise individuelle.

8. Le 2 juillet 2002, les contribuables ont indiqué maintenir partiellement leur recours, acceptant l'amende CHF 100.- ainsi qu'une reprise de 2/5 correspondant à la part privée sur l'amortissement de tous les véhicules, y compris la Mercedes Benz E 290 dont le permis de circulation était au nom de M. M_____ et le contrat de leasing au nom de Mme M_____. Quant à la fortune imposable, ils maintenaient qu'elle devait être celle figurant dans leur déclaration fiscale. Sur ce point, ils ont fourni ultérieurement plusieurs pièces justificatives et explicatives, à la demande de la CCRMI.

9. Par décision du 25 septembre 2003, la CCRMI a partiellement admis le recours.

Elle a retenu que la fortune imposable devait être fixée à CHF 102'536.- et que seuls devaient être pris en considération dans la taxation litigieuse les amortissements à hauteur de 3/5 de la Fiat Bravo et de la moto. En effet, les deux autres véhicules – soit la Fiat Ducato et la Mercedes Benz E 290 dont elle admettait l'usage en partie professionnel – avaient été acquis en 1997 et, en vertu du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, ne pouvaient entrer en ligne de compte pour la taxation 1997 qui se calculait sur les éléments fiscaux 1996.

10. Par acte du 3 novembre 2003, les époux M_____ ont recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif, sur le seul point de l'amortissement de la Mercedes Benz E 290, concluant à ce qu'il soit admis à concurrence de 3/5.

Ce véhicule avait en effet été acquis le 19 septembre 1996 et le permis de circulation établi initialement au nom de Mme M_____, puis, en juin 1997 il avait été mis au nom de son conjoint. Le contrat de leasing produit indiquait une valeur d'acquisition de CHF 75'844.-.

La CCRMI ayant admis que cette voiture avait un usage aussi bien commercial que privé, il fallait donc prendre en compte son amortissement dans le cadre de la taxation 1997.

11. Dans sa réponse du 23 décembre 2003, l'AFC a conclu au rejet du recours. Si le contrat de leasing mettait en évidence le fait que la Mercedes Benz E 290 était utilisée par les époux M_____ dès 1996, il démontrait ainsi qu'ils n'étaient pas propriétaires de ce véhicule de sorte qu'ils ne pouvaient pas l'intégrer dans les actifs de leur entreprise en 1996 et par voie de conséquence, l'amortir.

12. Le 20 janvier 2004, les époux M_____ ont persisté dans leur recours, relevant que l'AFC avait admis l'amortissement de la Fiat Bravo qui faisait l'objet d'un contrat de leasing et que la CCRMI avait admis quant à elle le principe que tous les véhicules utilisés par eux avaient un usage professionnel, seule la date d'acquisition retenue pour la Mercedes Benz E 290 l'ayant amenée à écarter la déduction d'un amortissement pour la taxation 1997.

13. Dans sa duplique du 16 février 2004, l'AFC a admis que la Mercedes Benz acquise en 1996 par le biais d'un leasing financier pouvait être activée au bilan de l'entreprise avec contrepartie de dette au passif et être amortie selon les règles prévues en matière fiscale.

Toutefois, l'amortissement comptabilisé dans le cas d'espèce, soit CHF 17'814.- ne pouvait être accepté dans sa totalité. En effet, selon une instruction de taxation en vigueur, les véhicules à moteur, dans le cadre d'un amortissement constant, sont amortis à raison de 20 %, sur la base d'un véhicule automobile d'une valeur maximale de CHF 36'000.-. Ainsi, l'amortissement admissible pour la Mercedes Benz E 290 est de CHF 4'320.- correspondant au 3/5 de 20 % de CHF 36'000.-. L'AFC a joint à ses écritures une feuille isolée sans référence sinon la mention manuscrite « instruction de taxation », qui indique dans un chapitre « taux d'amortissement », les « véhicules à moteur de toute nature » en regard d'un taux d'amortissement admis de 20 % de la valeur d'acquisition, en amortissement constant. Une rubrique « exemple » débute par la mention « Si un véhicule figure au bilan pour CHF 60'000.-, on admettra ce véhicule à une valeur de CHF 36'000.- ».

14. Le 16 mars 2004, les époux M_____ ont pris bonne note de la décision de l'AFC d'accepter le principe de l'amortissement du véhicule en cours. N'ayant toutefois pas trouvé trace dans leurs archives de la circulaire à laquelle se référait l'AFC pour fixer un montant d'acquisition maximal admissible de CHF 36'000.- ils considéraient que la totalité des frais d'amortissement, moins la part privée de 2/5 devait être acceptée. Ils indiquaient que selon la pratique constatée et la notice no 3 dans le domaine de la TVA, le prix maximal d'un véhicule considéré comme commercial était fixé à CHF 100'000.-.

15. Le 5 avril 2004, l'AFC a persisté dans sa position, relevant que le principe de la limitation de la valeur des véhicules pour le calcul des amortissements professionnels avait été confirmé par plusieurs décisions de la CCRMI.

16. Le 11 juin 2004, les époux M_____ ont persisté dans leurs conclusions. Ils constataient que l'AFC n'avait pas pris en considération leur argumentation. Invoquant le fait que dans sa pratique, l'AFC acceptait la déduction de frais de leasing sur véhicule ou d'amortissement sur des véhicules dépassant largement la valeur de CHF 60'000.-, ils demandaient à ce qu'il en soit

de même pour la Mercedes Benz E 290, comme cela l'avait été pour un autre de leur véhicule postérieurement à l'année 1996.

17. Le 29 juin 2004, l'AFC a maintenu sa position. Outre son argumentation antérieure, elle relevait que les époux M_____ n'exerçaient pas une activité de représentation qui exigerait un véhicule de haut standing, comme celui qu'ils avaient choisi par convenance personnelle. Il n'y avait pas lieu d'admettre, fiscalement, une charge calculée sur la valeur totale de celui-ci.

Quant au principe d'égalité de traitement dont ils se prévalaient, ils n'apportaient aucun élément de preuve concret de ce qu'elle acceptait une valeur limite maximale de CHF 100'000.- pour les véhicules d'entreprise. A supposer que cela ait été le cas, il s'agissait d'une erreur et non d'une pratique usuelle.

Enfin, ils ne pouvaient opposer à l'autorité le fait que pour d'autres années fiscales, ils avaient bénéficié à tort d'une erreur de taxation, cela en vertu du principe de l'étanchéité des exercices.

18. Le 30 juin 2004, l'affaire 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. Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1er 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, 4ème éd., Bâle, 1991, p. 116).

3. Seule devait être examinée la question de la prise en compte de l'amortissement du véhicule Mercedes Benz E 290 des recourants dans le cadre de leur taxation 1997.

En cours de procédure, l'AFC a admis que ce véhicule avait bien été acquis en 1996 par la recourante par le biais d'un leasing financier, de sorte qu'il pouvait être activé avec contre partie de dette au passif et être amorti selon les règles prévues en matière fiscale, sur la base d'une part professionnelle de 3/5, pour la taxation 1997.

Il n'y a donc plus de litige entre les parties quant au principe de la prise en compte de l'amortissement précité.

4. L'AFC a toutefois indiqué que l'amortissement ne pouvait être calculé sur la base de la valeur effective du véhicule mais en retenant pour ce dernier une valeur maximum de CHF 36'000.-, conformément à l'instruction de taxation en vigueur à Genève.

a. Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. L'administré ne peut se voir imposer aucune obligation sur leur seule bourse. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (P. MOOR, Droit administratif, Berne, 1994, vol. 1 p. 264 et ss ; ATF 121 II 478 consid. 2b).

b. Dans le cas d'espèce, le document produit par l'intimée ne permet pas d'établir l'existence de la pratique uniforme qu'elle prétend suivre et imposer au recourant en matière d'amortissement de véhicules à usage professionnel : on ne peut en tirer l'existence d'une valeur limite admissible de CHF 36'000.-.

Force est de constater que l'on ne peut déduire de ce seul exemple une limitation générale à CHF 36'000.- de la valeur admise pour un véhicule pour le calcul des amortissements, ni une limitation relative au seul véhicule en cause dès lors que la valeur d'acquisition de celui-ci ascende à CHF 75'844.-.

c. Au vu de ce qui précède, l'amortissement du véhicule Mercedes Benz des recourants doit donc être admis, pour une part de 3/5, au taux de 20 % calculé sur la valeur d'acquisition du véhicule, ce qui représente un montant de CHF 9'101.-.

5. Le recours sera ainsi admis.

Vu l'issue du litige, aucun émolument ne sera perçu et une indemnité de CHF 2'000.- sera allouée aux recourants, à la charge de l'Etat de Genève (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS,

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 3 novembre 2003 par Monsieur M_____ contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 25 septembre 2003;

au fond :

l'admet ;

retourne le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision dans le sens des considérants ;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument ;

alloue une indemnité de CHF 2'000.- à Madame et Monsieur M_____, pris conjointement et solidairement ;

communique le présent arrêt à I_____ S.A., mandataire de Monsieur M_____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la secrétaire-juriste :	la vice-présidente :
M. Vuataz-Staquet	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :