RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2175/2006-FIN **ATA/169/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 3 avril 2007

dans la cause

Madame et Monsieur I_____
Madame X_____
représentés par Me Jean Orso, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. Monsieur I_____, son épouse, Madame I_____ et leur fille, Madame X_____ (ci-après : les contribuables ou les recourants) sont domiciliés à Genève.

2. Mme I_____ est associée avec ses enfants, Mme X_____ et Monsieur I_____, dans la société en nom collectif I_____ & Cie (ci-après : la société).

   Mme I_____ détient une part de 50% et ses enfants ont une part de 25% chacun.

   La société, inscrite au registre du commerce le 20 octobre 1994, a pour objet l'exploitation d'un café-restaurant, dont les comptes sont bouclés le 30 septembre de chaque année.

3. M. et Mme I_____ ont exposé, dans leur déclaration fiscale 2001-B, sous la rubrique "activité indépendante" de Madame, des pertes commerciales de CHF 3'008.-.

   Mme X_____, sous la même rubrique de sa déclaration fiscale 2001-B, a inscrit une perte d'un montant de CHF 1'504.-.

   Les contribuables ont produit le bilan et le compte de pertes et profits de la société du 1er octobre 2000 au 30 septembre 2001 (ci-après : le compte PP 2001). Il ressortait du compte PP 2001 une perte de l'exercice s'élevant à CHF 6'016,75. Un poste libellé "TVA non compta. s/ exerc. précé." figurait dans les charges pour un montant de CHF 112'110,35.

4. Le 17 avril 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a invité les contribuables à lui remettre le décompte TVA 2001 ainsi que toutes explications utiles concernant le poste "TVA non compta. s/ exerc. précé." au 9 mai 2003.

5. Par courrier du 5 mai 2003, les contribuables ont expliqué à l'administration qu'au cours de leur activité commerciale, ils avaient changé de fiduciaire. Legal Consult LC S.A. (ci-après : la SLC) avait remplacé l'Office genevois de cautionnement mutuel (ci-après : l'OGCM). Lors de l'établissement du bilan 2001, la SLC avait remarqué que des éléments des exercices comptables précédents, notamment les décomptes TVA, avaient été omis par l'OGCM. La SLC avait entrepris de corriger cette erreur en créant dans les charges du compte PP 2001 le poste intitulé "TVA non compta. s/ exerc. précé.", à savoir TVA non comptabilisée sur l'exercice précédent.

Les contribuables ont joint à leur courrier les quatre décomptes trimestriels TVA, dont les montant étaient :

CHF 12'640,08 pour le quatrième trimestre 2000 ;

CHF 11'233,75 pour le premier trimestre 2001 ;

CHF 8'889,35 pour le deuxième trimestre 2001 ;

CHF 7'895,45 pour le troisième trimestre 2001.

6. a. Le 9 mai 2003, les contribuables ont sollicité une prolongation du délai, en indiquant qu'ils ne pouvaient pas donner une explication précise concernant le poste TVA de CHF 112'110,35.

b. L'administration a accordé aux contribuables un ultime délai échéant le 31 août 2003 pour transmettre toutes les pièces nécessaires, faute de quoi elle procéderait à une taxation ICC 2001 d'office.

7. Le 1er septembre 2003, les contribuables ont à nouveau envoyé à l'administration les trois premiers décomptes trimestriels TVA 2001 et ont ajouté la facture du dernier trimestre 2001, au montant de CHF 13'700,90.

Dès lors, la somme globale des charges TVA pour l'année 2001 ascendait à CHF 41'719,45.

D'autres pièces sollicitées devaient suivre par un prochain courrier.

8. En date du 4 décembre 2003, l'administration a adressé aux contribuables un bordereau de taxation ICC 2001.

Au bilan de l'exercice 2001, figuraient CHF 41'719,45 représentant la TVA de l'année 2001 et CHF 112'110,35, représentant la TVA non comptabilisée précédemment.

Un montant de CHF 41'719,45 a été déduit pour la TVA. Le bénéfice net de M. et Mme I_____ s'élevait à CHF 55'499.- et de Mme X_____ à CHF 27'749.-.

Le revenu net réalisé par M. et Mme I_____ était de CHF 60'324.- et l'impôt dû sur cette somme s'élevait à CHF 5'714,25.-. Quant à Mme X_____, son revenu imposable net était de CHF 73'563.-, ce qui portait l'impôt à CHF 14'401,80.

9. Par plis séparés du 15 décembre 2003, les contribuables ont élevé réclamation contre le bordereau 2001 précité, au motif que l'administration s'était

écartée de leur comptabilité. L'exercice 2001 se soldait par une perte de CHF 6'016,75.

10. Par deux décisions sur réclamation du 22 avril 2004, l'administration a maintenu la taxation contestée.

Le principe de l'étanchéité des exercices, fondé sur le caractère annuel et périodique de l'impôt, exigeait qu'un revenu ou une dépense soit attribué à l'exercice durant lequel était née l'obligation ou la prétention juridique.

11. Le 24 mai 2004, M. et Mme I_____ d'une part, et Mme X_____, d'autre part, ont saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) d'un recours. Ils ont demandé un délai supplémentaire au 30 juin 2004 pour compléter leur écritures et concluent à ce que les CHF 112'110,35 de TVA soient déduits de l'exercice comptable 2001.

Au surplus, ils ont indiqué s'être fiés à leur fiduciaire et ne pouvaient être tenus pour responsables de ses erreurs.

12. Les recourants ont envoyé à la commission deux courriers distincts, datés du 8 novembre 2004, suite à plusieurs demandes de prolongation de délai.

La commission devait entendre l'OGCM et l'interroger précisément sur la question de savoir pourquoi la TVA en CHF 112'110,35 n'avait pas été comptabilisée dans les bilans précédents.

13. L'administration a conclu le 15 avril 2005 au rejet des recours en reprenant ses arguments antérieurs.

Seuls les frais effectifs, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu, étaient déductibles du revenu brut.

Il incombait à celui qui faisait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve.

Les recourants étaient responsables des actes et omissions de leur mandataire.

14. Par décisions séparées du 8 mai 2006, la commission a rejeté les recours.

La date de bouclement des comptes de la société avait été fixée au 30 septembre 2001. Partant, les contribuables étaient imposés pour l'année 2001 sur le produit de leur activité indépendante résultant des comptes clos à cette date.

Le montant de CHF 112'110,35 représentait la TVA des exercices précédant l'année 2001 et avait été imputé au compte PP 2001. Dès lors, peu importait que

cette somme fût prouvée, au regard des principes comptables déjà mentionnés par l'administration : en aucun cas les recourants n'auraient pu la déduire pour l'année de taxation 2001.

En dernier lieu, les recourants restaient responsables des actes de leur mandataire.

15. Par actes séparés du 15 juin 2006, les recourants ont recouru auprès du Tribunal administratif en concluant à l'annulation de la décision de l'administration du 22 avril 2004 et de la décision de la commission du 8 mai 2006.

La commission ne leur avait pas donné la possibilité de consulter les bilans 1998 à 2000 produits par l'administration.

16. Par une écriture unique du 27 novembre 2006, les recourants ont complété leurs recours. Ils avaient procédé à une écriture comptable extraordinaire dans le souci de rendre un aperçu conforme à la réalité de la situation de la société.

Suite à un crédit bancaire d'investissement et d'exploitation qui leur avait été octroyé par la Banque Cantonale de Genève, cette dernière avait imposé l'OGCM en qualité de fiduciaire. Ils n'avaient jamais été satisfaits par les services de cette dernière, qui ne les renseignait pas sur la manière de gérer leur comptabilité. Le bouclement du bilan et du compte PP 2001 n'avait pas donné l'occasion à une discussion entre l'OGCM et eux-mêmes.

17. Le 13 décembre 2006, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de ses décisions.

18. Par courrier du 15 janvier 2007, l'administration conclut au rejet des recours, persistant dans les arguments développés précédemment.

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. Lorsque différentes affaires se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune, l'autorité peut d'office les joindre en une même procédure (art. 70 LPA).

En l'espèce, les recours enregistrés sous n° A/2175/2006-FIN et n° A/2176/2006-FIN présentent une cause juridique commune. En conséquence, ils seront joints sous n° de procédure A/2175/2006-FIN.

3. Le recours porte uniquement sur la déduction pour l'année fiscale 2001 de la TVA, à savoir CHF 112'110,35 qui n'ont pas été comptabilisés lors des exercices précédents.

4. Selon un principe général en matière fiscale, l'administration supporte le fardeau de la preuve pour démontrer l'existence d'éléments imposables. En revanche, il incombe à celui qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve ou d'en supporter les conséquences en cas d'échec. Cela étant, l'exigence selon laquelle les autorités fiscales doivent examiner l'état de fait est toutefois limitée par ce qui apparaît comme raisonnable, compte tenu des circonstances. En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/118/2007 du 13 mars 2007 et références citées).

5. La loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) du 22 septembre 2000 est entrée en vigueur le 1er 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. 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 espèce 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 de la LIPP V.

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

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/348/2006 du 20 juin 2006).

c. 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 (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, op. cit., p. 135 ss.).

7. Le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux prévoit que chaque exercice doit être considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice ne puisse influencer les suivants (ATA/38/2007 du 30 janvier 2007).

8. a. La TVA impose l'utilisation du revenu du contribuable, soit la consommation.

Selon l'article 21 alinéa 1 de la loi fédérale régissant la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (LTVA - RS 641.20), est assujetti quiconque, même sans but lucratif, exerce de manière indépendante une activité commerciale ou professionnelle en vue de réaliser des recettes, sur le territoire suisse, qui dépassent globalement la somme de CHF 75'000 francs par an.

Selon l'article 38 LTVA, l'assujetti peut déduire la TVA dans ses décomptes, à titre de charge fiscale préalable. En effet, ayant grevé les biens et services acquis par un assujetti pour effectuer une prestation imposable, elle est donc déductible de l'impôt frappant cette prestation. Pour pouvoir exercer le droit à la déduction de la charge fiscale préalable, l'assujetti doit attester le montant de cet impôt.

b. La preuve du droit à la déduction doit consister en un document justificatif qui peut être une facture (J.-M. RIVIER et A. ROCHAT, Droit fiscal suisse, La

taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 136). Cette facture permet au destinataire, s'il est assujetti à la TVA, de récupérer cet impôt. Elle doit impérativement comporter les mentions prévues par l'article 37 LTVA, tels que le nom et l'adresse de l'assujetti et du destinataire de la prestation, la date de la livraison ou de la prestation de service et le genre de la prestation (J-M. RIVIER et A. ROCHAT, op. cit, p.221).

9. En l'espèce, le Tribunal administratif retiendra que la somme de CHF 112'110,35, au vu des principes rappelés ci-dessus, ne peut être déduite des revenus de l'exercice comptable 2001, car elle concerne les années 1998 à 2000.

De plus, c'est en vain que les recourants soutiennent que les erreurs de l'OGCM devraient autoriser une telle déduction. En effet, la responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. Le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires (ATA/118/2007 du 20 mars 2007). Ce grief sera donc écarté.

10. 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 les recours interjetés le 15 juin 2006 par Madame et Monsieur I_____ et par Madame X_____ contre les décisions de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 8 mai 2006 ;

préalablement :

prononce la jonction des procédures n^{os} A/2175/2006-FIN et A/2176/2006-FIN sous le n° A/2175/2006-FIN ;

au fond :

les 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 Me Jean Orso, avocat des recourants ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, juges, M. Bonard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :	le président :
C. Del Gaudio-Siegrist	F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le	la greffière :