RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2416/2007-FIN **ATA/511/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 octobre 2007

dans la cause

Monsieur R_____

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) 2001 de Monsieur R_____, domicilié à Genève.

2. M. R_____ exploitait en 2001 une entreprise en raison individuelle active dans la livraison de fleurs.

3. Le contribuable a remis sa déclaration fiscale 2001-B en juillet 2002. Il n'a indiqué que les éléments concernant son entreprise, soit le chiffre d'affaires qui s'élevait à CHF 139'285.- et une perte de CHF 33'022.-, après déduction des frais généraux de CHF 172'306,60.

   D'après sa déclaration, il n'avait touché aucun salaire de son entreprise.

   Il avait comptabilisé à titre de frais généraux de son entreprise des "salaires employés et charges sociales" à hauteur de CHF 87'317.-, alors que le registre du commerce de Genève du 24 octobre 2002 versé au dossier indiquait que l'entreprise était "sans personnel".

   Il avait joint à sa déclaration fiscale le bilan de son entreprise, dans lequel le compte de pertes et profits, il avait comptabilisé, à titre de charges, un montant de CHF 172'306.60.- (*recte* CHF 168'556.60.-) pour les postes suivants :

-	Amortissement Nissan Sunny Van	CHF	3'320.-
-	Amortissement Nissan Vanette	CHF	2'100.-
-	Leasing 2 Mercedes Sprinter	CHF	17'634.-
-	Assurances véhicules	CHF	6'755,90
-	Impôts véhicules	CHF	1'171,80
-	Réparation et entretien des véhicules	CHF	9'415,30
-	Essence véhicules	CHF	14'246,85
-	Loyer bureau	CHF	9'012.-
-	Salaires employés et charges sociales	CHF	87'317.-
-	Frais de téléphones mobiles et fixes	CHF	11'092,35
-	Frais du bureau	CHF	1'125,40

- TVA déductible CHF 5'355,20

4. Le 28 mars 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) a fait parvenir au contribuable une demande de renseignements, lui impartissant un délai au 11 avril 2003 pour la remise de documents et des renseignements requis.

5. Sans nouvelles de la part du contribuable, l'administration a réitéré sa demande le 26 mai 2003 par lettre recommandée, fixant à l'intéressé un délai au 13 juin 2003.

6. Le recourant n'ayant donné suite à aucun de ses courriers, l'administration, lui a fait parvenir en date du 9 octobre 2003 un bordereau IFD 2001, le taxant d'office sur la base des indices concluants en sa possession.

L'administration a refusé d'admettre en déduction du bénéfice réalisé les charges suivantes :

- Amortissement Nissan Sunny Van CHF 3'320.-
- Amortissement Nissan Vanette CHF 2'100.-
- Leasing 2 Mercedes Sprinter CHF 17'634.-
- Loyer bureau CHF 9'012.-
- Salaires employés et charges sociales CHF 87'317.-

Elle a fondé le bordereau IFD 2001 sur un revenu imposable de CHF 84'100.-, l'impôt dû s'élevant à CHF 2'269,50.

7. Le 15 octobre 2003, le contribuable a élevé réclamation.

8. Par lettre recommandée du 2 avril 2004 adressée à l'adresse privée en France du recourant, l'administration lui a remis un avis de modification pour explication et lui a indiqué que, dans la mesure où il entendait maintenir sa réclamation, il lui appartenait de la motiver.

9. Ce courrier a été retourné par la poste à l'administration avec la mention "refusé/non réclamé".

10. Par pli recommandé du 17 mai 2004 adressé cette fois à la case postale du contribuable à Genève, l'administration lui a, à nouveau, remis un avis de modification pour explication et lui a imparti un ultime délai au 7 juin 2004 pour se déterminer.

11. Ce courrier est revenu par la poste à l'administration avec la mention "refusé/non réclamé", raison pour laquelle il a été expédié à cette même adresse par pli simple le 11 juin 2004.

12. Le 24 juin 2004, le contribuable a déclaré maintenir sa réclamation.

13. Le 8 juillet 2004, l'administration a convoqué le contribuable en ses locaux, qui n'a pas donné suite à la convocation.

14. Par décision du 16 décembre 2004, l'administration a maintenu la taxation contestée. Le contribuable n'avait pas donné suite aux lettres du 17 mai, 11 juin et 8 juillet 2004 de l'AFC; il n'avait pas collaboré à l'administration des preuves du fait qu'il était à l'étranger durant six mois. Aucune pièce n'était jointe au recours.

15. En date du 16 décembre 2004, M. R_____ a fait recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct.

16. L'administration s'est opposée au recours en date du 1er septembre 2005, relevant que le contribuable n'avait aucunement démontré ni allégué que la taxation en cause était injustifiée.

17. La commission, après avoir invité le contribuable à fournir toutes pièces utiles, l'a informé par lettre du 16 janvier 2007 que, selon l'article 143 alinéa 1er de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) elle pouvait à nouveau déterminer tous les éléments comptables et, après l'avoir entendu, elle pouvait également modifier la taxation à son désavantage *(reformatio in pejus)*.

Elle a attiré son attention sur le fait qu'elle envisageait de procéder à une *reformatio in pejus*, s'agissant de tous les frais liés aux véhicules et aux téléphones, en absence de tout justificatif démontrant l'existence et le lien de nécessité de ces frais avec l'activité déployée. Elle a imparti au recourant un délai au 15 février 2007 pour produire toutes pièces utiles.

N'ayant reçu aucun justificatif de la part du recourant, la commission a rejeté le recours en date du 9 mai 2007.

Malgré un important échange de correspondance entre l'administration et le recourant, celui-ci était toujours resté évasif et n'a jamais répondu de manière circonstanciée aux demandes de l'administration quant aux charges et aux bénéficiaires des salaires de son entreprise, ne produisant aucun justificatif concernant les dépenses dont il sollicitait la déduction.

La commission s'est également interrogée sur la *reformatio in pejus*, puisque le contribuable avait comptabilisé des charges de véhicules et de téléphones anormalement élevées pour le chiffre d'affaires réalisé.

Le mode de comptabilisation des frais de véhicules n'était manifestement pas conforme aux règles applicables en la matière. Elle a confirmé une pratique de l'administration, selon laquelle le contribuable qui tient une comptabilité a le choix entre deux méthodes pour le calcul des frais de véhicules, à savoir soit la comptabilisation de l'intégralité des frais effectifs de voiture de laquelle il faut ensuite retrancher la part privée correspondant aux 2/5 desdits frais, soit le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel selon un forfait au kilomètre de CHF 0,50.

Le contribuable avait opté, selon toute vraisemblance, pour la prise en compte des frais effectifs en retranchant ensuite la part privée de 2/5 desdits frais. Cette méthode nécessitait de la part du recourant de justifier par pièces l'intégralité de ses frais effectifs, ce qu'il n'avait pas fait.

Il n'avait pas non plus démontré les frais se rapportant à son activité professionnelle, s'agissant d'impôts pour les véhicules, de sorte que la commission devait les écarter.

La commission a ainsi intégralement refusé de déduire les frais de voiture, soit CHF 54'643,85, à défaut du moindre justificatif.

Elle a également rejeté la totalité des frais de téléphonie, soit un montant de CHF 11'092,35, faute de justificatifs.

En conclusion, elle a arrêté le bénéfice de l'activité indépendante du contribuable pour l'exercice commercial 2001 à CHF 131'954.-.

18. Le contribuable a interjeté recours au Tribunal administratif contre cette décision en date du 20 juin 2007.

Il conclut à ce que le tribunal admette en déduction la totalité des frais généraux et annule les frais de procédure mis à sa charge.

Il avait envoyé tous les justificatifs requis à l'administration.

19. Le 2 juillet 2007, l'administration a répondu au recours et conclut à son rejet. Elle se ralliait à la décision de la commission.

20. Le 9 juillet 2007, la commission a observé que sa décision du 9 mai 2007 avait été envoyée au recourant le 18 mai 2007 et lui avait été retournée à l'échéance du délai de garde de la poste avec mention "non réclamé".

Elle persistait dans les considérants et le dispositif de sa décision.

21. Le 20 juillet 2007, l'administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

22. Le 30 août 2007, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

23. Le 7 septembre 2007 toutefois, le Tribunal administratif a informé, par plis simple et recommandé M. R_____ qu'un ultime délai venant à échéance le 28 septembre 2007 lui était imparti pour déposer les pièces dont il entendait se prévaloir afin de prouver la réalité des déductions auxquelles il prétendait avoir droit. Le recourant était en outre informé que la cause serait gardée à juger à l'échéance du 28 septembre 2007 sans nouvel avis.

24. La lettre recommandée expédiée le 7 septembre 2007 n'a pas retirée auprès de l'entreprise La Poste par le recourant. Elle est parvenue en retour au greffe du tribunal le 8 octobre 2007.

25. Par lettre datée du 1er octobre 2007, mais expédiée le 3 et reçue au greffe du Tribunal administratif le 4 octobre 2007, M. R_____ a exposé avoir pris tardivement connaissance de la lettre envoyée sous simple pli le 7 septembre 2007, car il était « en déplacement à l'étranger ». Il demandait un délai supplémentaire pour déposer les pièces requises.

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. S'agissant d'un acte soumis à réception, tel une décision ou une communication de procédure, la notification est réputée parfaite au moment où l'envoi entre dans la sphère de pouvoir de son destinataire. Il suffit que celui-ci puisse en prendre connaissance (ATF 118 II 42, consid. 3b p. 44 ; 115 Ia 12 consid. 3b p. 17 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A 54/2000 du 23 juin 2000 et les références citées ; A. GRISEL, Traité de droit administratif, vol. II, p. 876 ; B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd. n° 704, p. 153).

   a. Celui qui, pendant la durée d'un procès s'absente du lieu qu'il a communiqué aux autorités comme étant son adresse, sans veiller à faire suivre son courrier ou annoncer aux autorités une nouvelle adresse ou encore désigner un représentant, au moins pour la durée de son absence, est réputé pouvoir être atteint à l'adresse connue jusque-là par les autorités. Ce qui est déterminant à cet égard, est de savoir si l'intéressé devait s'attendre avec une certaine vraisemblance à la notification d'un acte officiel durant son absence (ATF 119 V 89 consid. 4a aa, p. 94 ; 117 V 132 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2P.296/2001 du 20 mars 2002 et réf. cit.), le lien d'instance obligeant les parties à se comporter selon le

principe de la bonne foi, notamment en veillant à ce que des décisions concernant le procès puissent leur être communiquées (ATF 115 Ia 15 consid. 3a et réf. cit. ; voir aussi ATF 116 Ia 92 consid. 2a).

b. Un envoi est réputé notifié à la date à laquelle son destinataire le reçoit effectivement. Lorsque ce dernier ne peut pas être atteint et qu'une invitation à retirer l'envoi est déposée dans sa boîte aux lettres ou dans sa case postale, la date du retrait de l'envoi est déterminante. Toutefois, si l'envoi n'est pas retiré dans le délai de garde de 7 jours, il est réputé avoir été communiqué le dernier jour de ce délai (ATF 123 III 493, 119 II 149 consid. 2 ; 119 V 94 consid. 4b/aa et les références).

En l'espèce, le recourant se savait partie à une procédure de recours contre la décision de la CCRIFD, car il l'avait lui-même initiée. Il lui appartenait dès lors de prendre les dispositions nécessaires pour que les ordonnances du tribunal de céans ne soient pas seulement reçues, comme ce fut le cas, mais encore qu'il y soit répondu dans le délai fixé. Il ressort par ailleurs du dossier de l'autorité intimée que tant en procédure de taxation que par-devant l'autorité juridictionnelle de première instance, le recourant n'a pas donné suite aux délais qui lui étaient fixés, s'agissant notamment des lettres des 17 mai, 11 juin et 8 juillet 2004 de l'administration fiscale cantonale mentionnées dans la décision du 16 décembre 2004 ainsi que de la lettre du 17 décembre 2004 de M. R_____ tirant déjà argument d'une absence de six mois pour expliquer qu'il n'avait pas respecté les délais qui lui avaient été fixés.

3. Le présent litige porte sur la déduction intégrale des frais généraux déclarés par le recourant.

4. a. Selon l'article 27 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

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

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, 3e éd., 2007, no 228, p. 142).

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).

5. a. Les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 123 al. 1 LIFD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une telle exactitude (art. 126 al. 1 LIFD). Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD).

b. Le droit fiscal est régi par des règles particulières. On admet que si l'administration supporte le fardeau de la preuve de l'existence d'éléments imposables, il incombe en revanche au contribuable de justifier les faits qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (RDAF 1996 p. 427). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration (RDAF 1967 p.142).

En l'espèce, le recourant a indiqué une perte de son entreprise de CHF 33'021,60, comptabilisant des charges s'élevant à CHF 172'306,60, dont CHF 87'317.80 de salaires.

L'administration a demandé à maintes reprises au contribuable des explications et des renseignements relatifs aux charges et aux bénéficiaires des salaires, sans jamais recevoir de réponse de sa part.

Le recourant s'est contenté d'alléguer dans son recours qu'il était aisé à l'administration de vérifier auprès de l'AVS qu'il payait bien des charges sociales ; il n'a pas collaboré à l'administration des preuves en remettant les justificatifs relatifs à toutes les charges comptabilisées du fait qu'il était à l'étranger durant six mois.

En outre, à l'appui de son recours au tribunal de céans, il n'a déposé aucune pièce pouvant attester de ses charges ou justifier de son absence, malgré de multiples relances de l'AFC, de la CCRIFD et du Tribunal administratif, en dernière date le 7 septembre 2007 s'agissant de la procédure de recours et alors

même que l'intéressé admet avoir reçu cette dernière communication sous simple pli.

Le recourant n'a donc pas prouvé qu'il s'agissait de charges justifiées par l'usage commercial. Tant l'administration que la commission ont refusé, à juste titre, de déduire ses charges à concurrence de CHF 109'283.-.

6. La commission cantonale de recours a les mêmes compétences que l'autorité de taxation durant la procédure administrative (art. 142 al. 4 LIFD).

Selon l'article 143 alinéa 1er LIFD, la commission cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours. Après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

a. La pratique de l'administration qui considère, en cas d'utilisation d'un véhicule, deux cinquièmes des frais et amortissements comme la part privée, a déjà été confirmée par le Tribunal administratif (ATA/102/2001 du 13 février 2001). Pour qu'une autre répartition soit admise, l'utilisateur doit fournir un décompte précis du kilométrage effectué à titre professionnel, afin qu'un rapport exact puisse être calculé.

b. La commission a procédé a une reformatio in pejus étant donné que, selon elle, le recourant a non seulement échoué à établir l'existence et la justification des charges que l'administration a reprises, mais également de toutes les autres charges qu'il a comptabilisées dans ses comptes de pertes et profits.

Elle a relevé des charges de véhicules pour CHF 54'643,85 et des frais de téléphone de CHF 11'092,35 anormalement élevés pour un chiffre d'affaires de CHF 139'285.-.

En l'espèce, le recourant n'a jamais produit de relevés des kilomètres effectués.

A défaut du moindre justificatif, les frais de voitures doivent être intégralement écartés.

S'agissant des frais de téléphone, le recourant n'ayant pas apporté la preuve que ces frais se rapportaient à son activité professionnelle, il y avait lieu d'ajouter la totalité du montant comptabilisé au bénéfice de son entreprise, comme l'a justement fait la commission.

7. Le Tribunal administratif n'a ainsi aucun motif de réformer la décision de la commission.

8. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, un émolument de CHF 1'500.- étant mis à la charge du recourant qui succombe (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 20 juin 2007 par Monsieur R_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 9 mai 2007 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émolument de CHF 1'500.- ;

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 Monsieur R_____, à l'administration fédérale des contributions, à l'administration fiscale cantonale et à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct.

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

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 :