RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/347/2007-FIN **ATA/592/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 20 novembre 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame et Monsieur F_____
représentés par la fiduciaire Romar S.A., mandataire

EN FAIT

1. Madame F_____ est assistante à Genève, et son époux, Monsieur F_____ (ci-après : les époux F_____ ou les contribuables), médecin psychiatre. Ils sont domiciliés à Genève, à la rue E_____, où se situe également le cabinet médical de M. F_____.

   Les époux F_____ sont par ailleurs propriétaires d'une maison, qu'ils occupent, à Collonge-sous-Salève (France).

2. Le 11 octobre 2002, les époux F_____ ont remis à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration) leur déclaration fiscale pour l'année 2001.

   Selon les pièces annexées à cette déclaration, M. F_____ a annoncé, pour son activité indépendante, un véhicule d'une valeur de CHF 60'000.- entraînant des frais en CHF 10'204,60, dont il fallait déduire une part privée de CHF 4'081,85. L'amortissement de ce véhicule s'élevait à CHF 12'000.-, soit CHF 4'800.- représentant la part privée et CHF 7'200.- celle liée à son activité professionnelle.

3. Le 22 avril 2003, l'AFC a communiqué aux contribuables le bordereau définitif pour les impôts cantonaux et communaux 2001.

4. Le 30 avril 2003, les époux F_____ ont élevé réclamation auprès de l'AFC. Ils ne comprenaient pas pourquoi le bénéfice du cabinet médical avait été augmenté de CHF 5'329.-.

   De plus, le 28 août 2003, ils ont déclaré qu'ils avaient, par erreur, comptabilisé des indemnités pour perte de gain dans la rubrique « recettes » de l'activité indépendante de M. F_____.

5. Le 7 mai 2004, l'AFC a informé les époux F_____ que les frais de voiture avaient été limités à un véhicule d'une valeur maximum de CHF 36'000.-.

   L'administration les a en outre priés de lui faire savoir, avant le 28 mai 2004, s'ils maintenaient leur réclamation.

6. Le 14 juillet 2004, les époux F_____ ont maintenu leur réclamation. Leur voiture n'était ni luxueuse ni sportive, mais offrait une meilleure sécurité qu'un plus petit véhicule. M. F_____ souffrait de dorsalgies depuis longtemps et avait dû subir une greffe rénale, de sorte qu'il devait pouvoir se déplacer dans une voiture plus confortable qu'une petite citadine.

Le bordereau de l'impôt fédéral direct devait, de plus, être modifié en ce qui concernait les indemnités pour perte de gain. Cet élément n'était pas contesté, s'agissant des impôts cantonaux, car il n'avait pas d'incidence sur le revenu taxable.

7. Le 5 août 2004, l'AFC a maintenu la taxation en ce qui concernait les frais de véhicule.

8. Le 6 septembre 2004, les époux F_____ ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la CCRICC). L'AFC n'avait pas tenu compte des problèmes médicaux de M. F_____. Les directives internes de l'AFC admettaient une valeur de véhicule de CHF 60'000.- pour les avocats ; l'égalité de traitement voulait qu'il en aille de même pour les médecins.

L'administration n'avait pas corrigé les erreurs concernant la comptabilisation, dans le compte « recettes », des indemnités pour perte de gain.

9. Le 28 juillet 2005, l'AFC s'est opposée au recours. Selon une pratique constante, elle limitait la valeur des véhicules figurant dans les comptes des entreprises. Entre 1997 et le 1er janvier 2003, la valeur admise était de CHF 36'000.-, augmentée par la suite à CHF 45'000.-.

Les indemnités pour perte de gain remplaçaient le revenu de l'activité indépendante et devaient être comptabilisées dans les recettes.

10. Se fondant sur un arrêt du Tribunal administratif du 1er février 2005 (ATA/49/2005), la CCRICC a admis le recours en ce qui concernait la valeur du véhicule par décision du 11 décembre 2006. Elle l'a rejeté, s'agissant de l'indemnité pour perte de gain.

11. Le 30 janvier 2007, l'AFC a saisi le Tribunal administratif d'un recours concluant à ce que la valeur maximale du véhicule prise en compte pour le calcul des frais et des amortissements s'élève à CHF 36'000.-. Cette valeur était retenue dans une pratique uniforme et constante, confirmée par la CCRICC. Le fait que le contribuable roule dans une voiture d'une valeur supérieure était de pure convenance personnelle.

12. Le 29 mars 2007, les époux F_____ se sont opposés au recours. L'AFC ne pouvait ignorer les besoins nécessités par l'état de santé de M. F_____. De plus, la commission avait rejeté le recours concernant la taxation d'indemnités d'assurance, ce qui devait être rectifié.

13. Le 11 juin 2007, les parties ont été entendues en comparution personnelle.

a. L'AFC a persisté dans les termes de son recours.

b. M. F_____, représenté par sa fiduciaire, a expliqué qu'il recevait ses patients à son cabinet. Dans le cadre de son activité professionnelle, il lui arrivait de se déplacer à la clinique de Belle-Idée, à la Métairie à Nyon ou même au domicile de ses patients en cas de crise. Le nombre de ses déplacements n'a cependant pas pu être chiffré, car il était fluctuant. Il participait également à des séances obligatoires de formation continue, qui avaient lieu à Genève ou ailleurs en Suisse ou encore à l'étranger.

Les contribuables habitaient à Collonge-sous-Salève, mais n'y avaient pas déposé leurs papiers. Ils étaient légalement domiciliés à la rue E_____, où le logement de quatre pièces était utilisé à des fins professionnelles.

M. F_____ avait subi une transplantation rénale et devait pouvoir disposer d'un véhicule confortable.

Au surplus, les époux F_____ ont maintenu leurs conclusions, tant en ce qui concernait les frais de véhicule que la question des indemnités d'assurance.

c. Le juge délégué a formellement attiré l'attention des parties sur le risque d'une modification de la décision initiale au détriment des contribuables, au sens de l'article 54 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) concernant le besoin professionnel de M. F_____ de disposer d'un véhicule. Un délai a été accordé aux parties pour se déterminer à cet égard.

14. Les époux F_____ ont maintenu leurs conclusions le 4 juillet 2007. Les quatre pièces de l'appartement à Genève étaient utilisées par le cabinet médical. M. F_____ devait disposer d'un véhicule extrêmement confortable pour les motifs médicaux et professionnels exposés lors de l'audience du 11 juin 2007.

15. Le 2 août 2007, l'AFC a indiqué que les conclusions des époux F_____ visant la question des indemnités d'assurance étaient irrecevables, car formées hors délai.

Quant au domicile des contribuables, il était bel et bien à la rue E_____, et non en France voisine. Le cabinet de M. F_____ était situé à la même adresse. Dès lors, c'était à juste titre que le tribunal envisageait une reformatio in pejus, s'agissant de la nécessité de disposer d'un véhicule professionnel. En tout état, la valeur du véhicule devait être limité à CHF 36'000.- pour les motifs déjà exposés.

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. La possibilité de former un recours incident par la simple production de conclusions au moment du dépôt de la réponse au recours n'est pas offerte par la LPA. Cette dernière institue un délai de trente jours pour recourir contre une décision finale, au-delà duquel un recours doit être déclaré irrecevable (art. 63 al. 1 let. a LPA; ATA/462/2007 du 18 septembre 2007 ; ATA/73/2004 du 20 janvier 2004 ; ATA/530/1997 du 2 septembre 1997).

   En l'espèce, les contribuables n'ont pas recouru contre la décision de la CCRICC du 11 décembre 2006 dans le délai précité. Partant, les conclusions prises dans leur mémoire de réponse du 29 mars 2007 concernant le traitement fiscal des indemnités pour perte de gain doivent être déclarées irrecevables.

3. De nouvelles normes fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001, en application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). Il s'agit en particulier de la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques du 22 septembre 2000 (LIPP-V - D 3 16) qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05 ; ATA/356/2005 du 24 mai 2005).

   Le litige concernant la taxation 2001, le nouveau droit est applicable.

4. Selon l'article 1 LIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 2 à 8.

   En application de l'article 3 alinéa 3 LIPP-V, sont déduits du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise ainsi que celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier.

5. a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, sont admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle et il suffit qu'il existe une connexité entre les frais et l'obtention du revenu. Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante et il est admis de recourir à des forfaits, soit à des

moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006, consid. 5.2 et 6.3).

Selon la doctrine, le critère utile pour délimiter les frais d'exploitation des dépenses privées doit être l'usage commercial. Cette notion large n'empêche pas de tenir compte de la nature particulière d'une exploitation, de sa grandeur, de son potentiel bénéficiaire, de la branche dans laquelle elle est située et de sa structure (WALTHER, RYSER et BENOÎT ROLLI, Précis de droit fiscal suisse - impôts directs, 4ème éd. Berne 2000, p. 224-225).

b. En l'espèce, il ressort du dossier que les époux F_____ sont domiciliés à Genève et qu'ils séjournent régulièrement en France voisine par convenance personnelle. Dans la mesure où le domicile privé et le domicile professionnel de M. F_____ sont situés à la même adresse, l'utilisation professionnelle du véhicule ne peut être admise.

De plus, si M. F_____ indique, d'une manière très générale, devoir se déplacer en voiture pour rendre visite à des patients à la clinique de Belle-Idée ou à celle de la Métairie ou encore pour assister à des séances de formation professionnelle, aucune pièce ni preuve ne viennent étayer ses allégations. Dans ces circonstances, l'acquisition d'une voiture n'est pas nécessaire à l'exploitation du cabinet médical et représente une dépense de convenance ou d'agrément, quel qu'en soit le montant, que les contribuables ne peuvent déduire, même en partie, de leur revenu au titre de frais professionnels.

6. Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC sera admis.

La décision rendue par la CCRICC le 11 décembre 2006 sera annulée et le dossier retourné à l'administration pour qu'elle procède à une nouvelle taxation dans laquelle les frais liés à la voiture litigieuse ne pourront être déduits, procédant ainsi à une reformatio in pejus.

7. Les époux F_____, qui succombent, seront condamnés à un émolument de procédure en CHF 1'000.-, en application de l'article 87 alinéa 1 LPA.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 30 janvier 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 11 décembre 2006 ;

déclare irrecevables les conclusions incidentes déposées par Madame et Monsieur F_____ dans leurs écritures du 29 mars 2007 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts ;

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

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de Madame et de Monsieur F_____ ;

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 l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à la fiduciaire Romar S.A., mandataire de Madame et de Monsieur F_____.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, M. Thélin, juges, MM. Torello et Hottelier, juges suppléants.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. a.i. :	la vice-présidente :
P. Pensa	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :