RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/348/2007-FIN **ATA/541/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 30 octobre 2007

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

Madame et Monsieur M_____
représentés par Mc Service S.A., mandataire

EN FAIT

1. Madame et Monsieur M_____ (ci-après : les contribuables) sont domiciliés dans le canton de Genève.

2. Ils exploitent en raison individuelle, un commerce de maroquinerie, de chaussures et de prêt-à-porter à l'enseigne « N_____ ».

3. Le 31 octobre 2002, les contribuables ont déposé une déclaration en vue de la taxation des revenus acquis au cours de l'année 2001 ainsi que de leur fortune. Le bilan au 31 décembre 2001 déposé à cette occasion comportait un bénéfice de CHF 61'038.32 et des charges d'exploitation par CHF 812'777.44.

4. Le 28 février 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a demandé aux époux M_____ de justifier certains postes, dont ceux afférant au leasing (ci-après : prêt-bail) de différents véhicules.

   Les contribuables se sont exécutés le 24 juin 2003. Les prêts-bails portaient notamment sur un véhicule automobile de marque Mercedes-Benz, modèle ML 270 CDI, au prix catalogue de CHF 74'300.-, sur une moto Ducati, modèle M 900 I..E. Monster, d'une cylindrée de 904 cm^3, d'un prix catalogue de CHF 15'490.- ainsi que sur une autre moto, de marque Yamaha, modèle VR 400 F, d'une valeur de CHF 13'000.-, qui avait été volée et remplacée par la précédente.

5. Le 30 juillet 2003, l'AFC a taxé les contribuables au titre de l'impôt fédéral direct 2001 (ci-après : l'IFD), fixant l'impôt dû à CHF 3'098.-.

6. Statuant le 3 juin 2004 sur réclamation des contribuables, l'AFC a décidé de maintenir la taxation au motif que l'activité de « marchands de chaussures » ne justifiait nullement l'utilisation ni d'un véhicule automobile de type Mercedes-Benz 270 CDI ni de la moto Ducati.

7. Le 18 juin 2004, les contribuables ont recouru contre la décision rendue sur réclamation par l'AFC auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la CCRIFD). Un véhicule automobile grand tourisme était nécessaire pour les voyages en Italie où les contribuables achetaient la marchandise. Quant à la moto, elle permettait de se déplacer en ville, notamment entre le dépôt et la boutique. Les contribuables ont ainsi conclu à ce que l'AFC accepte que le prêt-bail du véhicule automobile de marque Mercedes et de la moto de marque Ducati soient déduits des charges d'exploitation, sous réserve d'une part privée de 2/5èmes des frais.

8. Le 15 juillet 2005, l'AFC a répondu au recours. Il convenait de déterminer si les frais de prêt-bail et d'assurance liés aux véhicules Mercedes-Benz et Ducati

devaient être admis au titre de charges liées à l'activité indépendante des contribuables. L'AFC acceptait de considérer que les véhicules litigieux étaient utilisés partiellement à titre professionnel et n'entendait, en revanche, n'admettre de déduction des frais qu'en tenant compte de la valeur maximale de CHF 36'000.- pour un véhicule automobile et de CHF 7'200.- pour une moto, soit le prix moyen d'un engin d'une cylindrée de 125 cm^3. Ce faisant, elle entendait revenir sur l'arrêt du Tribunal administratif du 1er février 2005 concernant la taxation cantonale 1997 de M. M_____ (ATA/49/2005). La cause n'avait pas été portée devant le Tribunal fédéral, faute de voie de droit, mais l'arrêt était critiquable. L'administration pouvait témoigner d'une pratique constante, appliquée de la même manière en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral et fondée sur des décisions rendues par la commission cantonale de recours en matière d'impôts. La limite concernant la valeur des véhicules automobiles, fixée initialement à CHF 20'000.- avait été portée à successivement à CHF 30'000.-, puis à CHF 36'000.- et enfin à CHF 45'000.- à partir du 1er janvier 2003. Cette pratique constante avait fait en outre l'objet d'une note n° 7/2002 du 22 novembre 2002 stipulant que « les frais liés à l'utilisation professionnelle d'un véhicule dont les caractéristiques de confort et/ou de puissance dépassent celles que l'on peut raisonnablement connaître comme nécessaires à l'exercice d'une profession sont également considérés comme relevant de la convenance personnelle ».

Sur le vu du nombre de personnes exerçant une activité lucrative indépendante dans le canton de Genève, soit plus de vingt mille, il convenait de respecter ce principe en fixant une norme claire et objective.

L'AFC conclut au rejet du recours.

9. Le 31 octobre 2005, les contribuables ont répliqué. La position de l'AFC n'était pas soutenable au regard de l'arrêt rendu le 1er février 2005 par le Tribunal administratif. Il y avait lieu dès lors d'admettre les frais de prêt-bail et d'assurance des véhicules litigieux, sous réserve d'une part privée de 2/5èmes.

10. Le 30 novembre 2005, l'AFC a déclaré renoncer à dupliquer et le 7 décembre, les contribuables, l'AFC et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) ont été informés que la cause était gardée à juger.

11. Par décision du 13 novembre 2006, la CCRIFD a admis le recours des contribuables s'agissant de la défalcation des frais de prêt-bail du véhicule Mercedes et de la moto Ducati au titre de charges d'exploitation, sous déduction d'une part privée de 2/5èmes des frais.

12. Le 30 janvier 2007, l'AFC a recouru contre la décision de la CCRIFD. Contrairement à ce qu'avait reconnu le Tribunal administratif dans son arrêt du 1er février 2005, portant sur l'impôt cantonal et communal 1997, l'administration

fiscale était en mesure de démontrer une pratique uniforme et constante en matière de valeur limite des véhicules considérés comme à usage professionnel. Ces valeurs fixées d'abord à CHF 20'000.-, avaient été portées successivement à CHF 30'000.- puis CHF 36'000.- et enfin CHF 45'000.- dès le 1er janvier 2003. Différentes décisions de la CCRIFD en témoignaient par ailleurs. La pièce n° 12 de l'AFC comporte deux circulaires du chef du service de la taxation des indépendants aux taxateurs. Celle du 10 septembre 1997 indique qu'il avait été décidé de porter de CHF 30'000.- à CHF 36'000.- la valeur maximale d'un véhicule professionnel dès l'année fiscale 1997 pour autant que le besoin soit réel ; la seconde circulaire datée du 30 juin 2004 porte la valeur maximale de CHF 36'000.- à CHF 45'000.- à la date du 1er janvier 2003.

L'AFC conclut à l'annulation de la décision contestée de la CCRIFD.

13. Le 2 février 2007, le Tribunal administratif a requis la CCRIFD de déposer une copie anonymisée des décisions que cette autorité avait rendu dans les causes A/645/2005 et A/2846/2004 citées par l'administration recourante.

14. Le 7 février 2007, la CCRIFD a déposé son dossier, déclarant persister dans les termes de sa propre décision.

15. Le 28 février 2007, l'AFC-CH a fait savoir qu'elle n'entendait pas déposer d'observations.

16. Le 14 mars 2007, les contribuables ont informé le tribunal qu'ils se ralliaient à la décision de la CCRIFD, qui leur avait été notifiée le 5 janvier 2007.

17. Le 20 mars 2007, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger. Selon les renseignements fournis par la CCRIFD, la cause A/645/2005 avait été jugée le 20 septembre 2006. Quant à la cause A/2846/2004, elle n'avait jamais été jugée, le recours ayant été retiré. Il ressort de la lecture de la première décision, portant sur l'IFD 2002, que l'AFC n'avait admis la déduction de l'amortissement du véhicule automobile de marque Jaguar qu'à hauteur de CHF 36'000.-. L'administration n'avait pas établi l'existence d'une pratique uniforme en matière de calcul des amortissements sur la base d'une valeur limite admissible de CHF 36'000.- pour un véhicule automobile, de telle sorte qu'il convenait d'admettre le recours du contribuable sur ce point, celui-ci soutenant que les amortissements devaient être calculés sur la base d'une valeur de CHF 44'100.-.

18. Par décision du 8 mai 2007, le juge délégué à l'instruction de la cause a informé l'AFC qu'une instruction complémentaire était ordonnée. Un délai au 11 juin 2007 était imparti à la recourante pour déposer toute pièce utile tendant à démontrer sa pratique en matière de déduction des frais d'acquisition de

motocycle. Elle devait déposer copie de toutes les directives internes qui auraient pu être distribuées à ce sujet.

19. Le 8 juin 2007, l'AFC a exposé qu'elle n'avait établi aucune directive limitant la valeur maximale des motos, car le nombre de dossiers d'indépendants comportant ce type de véhicules et le comptabilisant dans leur bilan était marginal. La question de la valeur maximale concernait surtout les véhicules automobiles. Le raisonnement de l'AFC était fondé sur le principe selon lequel seuls les frais « naturellement et logiquement » liés à la réalisation du revenu taxé étaient déductibles du revenu brut, à l'exception de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable. Selon une pratique constante, l'utilisation d'un véhicule dont les caractéristiques de confort et de puissance dépassaient celles que l'on pouvait raisonnablement reconnaître comme nécessaires à l'exercice de la profession relevait de la convenance personnelle et n'étaient pas déductibles.

Dans le cas litigieux, les contribuables demandaient la prise en considération des frais d'acquisition d'une moto de 900 cm^3 d'une valeur de CHF 15'490.- au motif qu'ils l'utilisaient pour se déplacer entre leur dépôt et leur boutique.

La recourante considérait qu'une moto de 125 cm^3 était bien plus adaptée aux déplacements en ville. Pour ce motif, elle avait limité la valeur fiscale de l'engin à CHF 7'200.-, qu'elle considérait comme la valeur moyenne d'une moto de 125 cm^3, la différence de prix résultant de la convenance personnelle des intimés.

20. Par pli du 11 juillet 2007, l'AFC-CH s'est déterminée sur la question de la déductibilité des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel dans le cadre de contribuables exerçant une activité lucrative au sens de l'article 27 LIFD. Les contribuables demandaient la déduction des frais liés à l'utilisation de deux véhicules, soit une automobile d'un prix au catalogue de CHF 74'300.- et une moto d'un prix de CHF 15'490.-. Indépendamment de ces montants, il convenait d'examiner si chacun des véhicules était utilisé à des fins commerciales ou professionnelles et s'il était adapté à cet usage (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006). La justification commerciale des dépenses dépendait du contexte et il suffisait qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Cette condition était satisfaite lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire, faisant preuve de la diligence requise par le droit commercial. Tel n'était pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par la société qui ne servaient qu'à l'actionnaire ; dans un tel cas, la société grevait indûment son compte de résultat en prenant à sa charge les dépenses privées.

Si le type de véhicule acquis par les contribuables avait pour but de satisfaire leur goût ou leur plaisir, les dépenses litigieuses ne pouvaient être considérées comme des frais déductibles justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

Une personne raisonnable effectuant de fréquents voyages en Italie chercherait avant tout un véhicule ayant une forte capacité de charges alliée à un grand volume utile intérieur. Une automobile du genre monovolume, monospace ou break serait tout à fait à même de rendre les services attendus et on en trouvait des neuves à partir de CHF 30'000.-.

Le prix de CHF 36'000.- retenu par l'AFC correspondait à la réalité du marché et au prix qu'aurait consenti un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial pour l'achat d'un véhicule.

Quant au second engin motorisé, sur la moto de marque Ducati M996, il s'agissait d'un modèle de sport, essentiellement destiné à l'utilisation en solo et ne se prêtant pas du tout au transport de marchandises, aussi petite soit-elle. Une telle moto n'était pas à même de permettre l'utilisation prétendue par les contribuables, soit le déplacement entre la boutique et le dépôt. Un gestionnaire faisant preuve de la diligence objective requise n'investirait pas CHF 15'490.- dans l'achat de cet engin. Tout au plus pouvait-on admettre une déduction des frais de leasing calculée pour une moto, respectivement un scooter de 125 cm^3. Toutefois, selon un principe généralement admis en matière fiscale, 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 (Revue fiscale 57/2002 816 consid. 2.3 p. 818).

En l'espèce, les intimés n'avaient pas apporté la preuve de la nécessité commerciale de disposer de deux véhicules des catégories considérées pour l'exercice de leur activité professionnelle indépendante et devaient supporter leur échec.

L'AFC-CH conclut à l'annulation de la décision de la commission et à la confirmation de la décision sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 3 juin 2004 par laquelle l'AFC avait refusé de prendre en considération les frais liés au véhicule Mercedes et à la moto Ducati.

21. Par lettre du 13 août 2007, les intimés ont déclaré maintenir leur position pour les frais de moto, se référant à la jurisprudence du Tribunal administratif (ATA/49/2005 du 1er février 2005).

22. Le 2 octobre 2007, les parties ont été informées 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. La seule question encore litigieuse entre les parties est celle des déductions auxquelles les intimés auraient droit, du fait de la détention en tant que véhicules professionnels, d'une automobile et d'une moto**.** Ces derniers considèrent qu'ils peuvent prétendre à une déduction pour ces deux engins ; leur position n'a pas varié depuis qu'ils ont réclamé le 18 juin 2004 contre la décision de la recourante du 3 juin de la même année.

3. En application de l'article 27 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

   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 (W. RYSER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse - impôts directs - 4ème éd. Berne 2000, p. 224-225).

   b. Les ordonnances internes à l'administration, telles des directives, des circulaires, des instructions de service, des lignes directrices, ne peuvent créer d'obligation à la charge des citoyens sur cette seule base. Le juge peut toutefois tenir compte de ces ordonnances dans la mesure où elles sont adaptées au cas d'espèce et permettent de parvenir à une interprétation correcte des dispositions légales pertinentes (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478 et les arrêts cités).

   En l'espèce, l'administration recourante a déposé deux circulaires internes fixant la valeur limite pour la déduction des frais ayant trait à l'usage d'un

véhicule automobile. Elle se prévaut également de diverses décisions de la commission faisant mention d'une valeur maximale admissible pour un tel engin.

Sur la base des circulaires produites dans la présente procédure par l'AFC, il y a lieu de considérer que la recourante avait pris les dispositions nécessaires pour assurer une application uniforme de la notion de frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel en matière de prise en compte des frais liés à l'acquisition et l'usage d'un véhicule automobile.

4. Il convient encore de déterminer si ces directives sont applicables au cas d'espèce. Il s'agit d'examiner si la valeur retenue par l'administration était dans un rapport raisonnable avec l'usage commercial, compte tenu de la nécessité de l'exploitation fructueuse de l'entreprise considérée. Selon le bilan au 31 décembre 2001 tel qu'il avait été établi par les intimés, le bénéfice s'élevait à CHF 61'000.- environ et les charges d'exploitation à CHF 800'000.-. Pour un commerce de biens d'habillement, le recours à un véhicule de luxe ne s'impose pas. Comme le relève avec pertinence l'AFC-CH, le critère déterminant pour admettre en déduction les frais d'acquisition ou de prêt-bail d'un véhicule doit être l'usage que peuvent en faire effectivement les commerçants concernés. S'agissant de transporter d'Italie en Suisse des articles de maroquinerie, des chaussures et des vêtements, une fourgonnette, un break ou un véhicule monospace est adéquat. Les administrations cantonale et fédérale concordent pour considérer qu'un prix d'acquisition de CHF 36'000.- pour un tel véhicule est conforme au marché. Il n'y a donc pas lieu de remettre en question la pratique de la recourante la valeur-limite fixée par l'administration sur la base des circulaires sus-décrites est donc admissible de ce point de vue.

5. S'agissant de la moto utilisée pour leurs déplacements par les intimés, il s'agit d'un engin dont l'acquisition n'est pas nécessaire à l'exploitation fructueuse d'un magasin de vêtements : c'est une dépense que l'administrateur consciencieux d'un tel commerce n'aurait pas consentie ; elle correspond plutôt à une dépense d'agrément, quel qu'en soit le montant, que les intimés ne sauraient dès lors déduire, ne fût-ce qu'en partie, au titre des frais professionnels. La rectification opérée par l'administration recourante le 13 juin 2004 est admise sans que la question de la nécessité de directives internes concernant les véhicules à deux roues n'ait à être tranchée en la présente espèce.

6. Le recours de l'AFC est admis**.** La défalcation des frais de prêt-bail d'un véhicule automobile de marque Mercedes-Benz, modèle ML 270 CDI, au prix catalogue de CHF 74'300.-. sera limitée aux frais correspondant à une valeur maximale de CHF 36'000.-. Les frais liés à la moto litigieuse relèvent de la convenance personnelle des intimés ; ils n'ont droit à aucune déduction de frais professionnels du chef de ce second engin.

Les intimés ont pris le 13 août 2007 des conclusions formelles en confirmation de la décision attaquée. Ils succombent et seront condamnés à un émolument d'un montant de CHF 1'500.- en application de l'article 87 al. 1er 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 13 décembre 2006 ;

au fond :

l'admet ;

renvoie le dossier à la recourante pour nouvelle taxation au sens des considérants ;

dit qu'un émolument à hauteur de CHF 1'500.- est mis à la charge de Madame et Monsieur M_____ ;

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, à l'administration fédérale des contributions (division principale de l'impôt fédéral direct, l'impôt anticipé, des droits de timbres, réf. DB 027.1/2523/vea), à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ainsi qu' à MC Services S.A., mandataire des époux M_____.

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 :