

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3854/2006-FIN

ATA/575/2007

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 13 novembre 2007**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL  
DIRECT**

et

**Mme W\_\_\_\_\_ et Mme U\_\_\_\_\_**  
représentées par Fiduciaire Jean Burgy S.A., mandataire

---

Projet

## EN FAIT

1. En 2002, Mme W \_\_\_\_\_ et son époux, M. W \_\_\_\_\_, habitaient à Genève.  
M. W \_\_\_\_\_ exerçait la profession de gérant de fortune à titre indépendant.  
Mme W \_\_\_\_\_ était retraitée.

2. Dans leur déclaration fiscale de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour la période d'imposition du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2002, les contribuables ont mentionné un revenu brut de CHF 231'199.- et un revenu imposable de CHF 145'189.-.

Ils ont déduit divers postes (rattrapage de TVA notamment). Seule reste litigieuse la déduction - contestée par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) - des frais relatifs à la voiture de marque Jaguar utilisée par M. W \_\_\_\_\_.

Dans la déclaration précitée, ce véhicule figurait dans les actifs pour une somme de CHF 30'870.- et correspondait à un prix de CHF 44'100.-, moins un amortissement de 30 %, soit CHF 13'230.-.

En plus de l'amortissement, le contribuable avait déduit CHF 10'000.- au titre de "participation frais de véhicule".

3. Le 15 juin 2004, l'AFC a notifié aux contribuables un bordereau de taxation IFD 2002 calculé sur la base d'un revenu imposable de CHF 184'548.-.

4. Le 17 juin 2004, les contribuables, représentés par leur fiduciaire, ont écrit à l'AFC en déclarant recourir contre les taxations impôts cantonal et communal (ci-après : ICC) et IFD 2002, l'AFC ayant dans la taxation précitée modifié les actifs commerciaux bruts et le bénéfice net.

5. Le 8 septembre 2004, l'AFC a précisé aux recourants qu'elle avait procédé à diverses reprises, parmi lesquelles :

- CHF 10'000.- participation frais de véhicule (frais forfaitaires non admis) ;
- CHF 6'750.- amortissement véhicule 3/5 (limitation de la valeur du véhicule à CHF 36'000.-).

Les contribuables étaient cependant priés de remplir le tableau d'amortissement joint pour permettre à l'AFC "de revoir le poste de l'amortissement véhicule".

Le 24 septembre 2004, les contribuables ont renvoyé dûment rempli le tableau précité, reproduit ci-dessous :

DESCRIPTION TYPE	DATE D'ACHAT JJ/MM/AA	PRIX D'ACHAT reprise	DATE DE VENTE JJ/MM/AA	TAUX AMORT. %	AMORT. 1ère ANNEE	AMORT. 2e ANNEE	AMORT. 3e ANNEE	AMORT. 4e ANNEE	VALEUR AU BILAN
Jaguar	2000	90'000		30	27'000	18'900	13'230		30'870
		36'000.-		30%	10'800.-	7'560.-	5'292.-	3'704.-	
					<i>Au 31.12.2000</i>	<i>Au 31.12.2001</i>	<i>Au 31.12.2002</i>	<i>Au 31.12.2003</i>	
					25'200.-	17'640.-	12'348.-	8'644.-	

	VALEUR AU BILAN AU DEBUT DE L'EXERCICE =	44'100
+	ACHATS DE L'EXERCICE =	F
<hr/>		
	TOTAL	
-	VENTES DE L'EXERCICE =	F
<hr/>		
	VALEUR AVANT AMORTISSEMENT DE L'EXERCICE =	44'100
-	AMORTISSEMENT EFFECTUE =	13'230
<hr/>		
	VALEUR AU BILAN A LA FIN DE L'EXERCICE =	30'870

6. Le 17 novembre 2004, l'AFC a informé les contribuables que pour l'ICC et l'IFD 2002 elle entendait rectifier la taxation en leur défaveur, en limitant notamment l'amortissement du véhicule à CHF 3'704.-.

La Jaguar avait été achetée en 2000 pour une valeur de CHF 90'000.- La limitation à CHF 36'000.- était maintenue. En respectant un amortissement dégressif de 30 %, seul un montant de CHF 3'704.- pouvait être admis "pour l'année 2003", soit une valeur résiduelle au bilan de CHF 8'644.-.

7. Le 26 novembre 2004, les contribuables ont maintenu leur réclamation.

De plus, ils ont prié l'AFC de produire l'article de loi stipulant que les véhicules devaient avoir une valeur comptable plafonnée à CHF 36'000.-.

Ils avaient connaissance du cas d'un autre gérant de fortune auquel une telle limitation n'avait pas été appliquée.

Compte tenu de sa profession, M. W\_\_\_\_\_ ne pouvait pas être crédible auprès de ses clients en se présentant avec un véhicule dit standard. Cela nuirait définitivement à ses affaires. Pourtant, il préférerait une autre voiture qui lui donnerait moins de soucis car il craignait toujours un vol ou des dégâts qui seraient occasionnés par des tiers, jaloux. Il était cependant contraint malgré lui d'avoir ce type de véhicule.

8. Le 23 décembre 2004, l'AFC a rejeté la réclamation pour l'IFD 2002 concernant notamment le refus de la déduction pour frais forfaitaires de véhicule de CHF 10'000.-.

Elle a maintenu la valeur vénale de CHF 36'000.- pour la Jaguar en se référant "aux instructions et à la pratique usuelle du département".

Enfin, elle a procédé à une reformatio in peius en considérant un amortissement de CHF 3'704.-, correspondant à un amortissement dégressif de 30 %, mais sur CHF 36'000.- au maximum.

9. Le 20 janvier 2005, les contribuables ont recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la CCRIFD).

Ils ont contesté la reprise des CHF 10'000.- pour les frais de véhicule, cette participation forfaitaire étant bien inférieure à la réalité et représentant moins de 4 % du chiffre d'affaires imposable.

Ils ont contesté derechef la limitation à CHF 36'000.- de la valeur du véhicule. Les gestionnaires travaillant dans les banques suisses avaient à leur disposition des véhicules d'un coût bien supérieur sans que l'AFC ne leur impose une limite, CHF 100'000.- serait un montant justifié.

10. Le 19 décembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.

11. Par décision du 20 septembre 2006, la CCRIFD a admis partiellement le recours.

S'agissant de la limitation à CHF 36'000.- précitée, la commission a considéré que l'AFC n'avait pas établi l'existence d'une pratique uniforme. Le Tribunal administratif avait d'ailleurs jugé en ce sens (ATA/49/2005 du 1<sup>er</sup> février 2005).

Dans la mesure où le véhicule professionnel du recourant avait été régulièrement comptabilisé dans les actifs du bilan à la valeur de CHF 44'100.-, il n'y avait pas de raison de fonder le calcul des amortissements sur d'autres valeurs. En conséquence, la reprise (2/5<sup>ème</sup> pour la part privée que le recourant avait expressément admise) sur l'amortissement dégressif de 30 % devait être calculée sur une valeur de CHF 44'100.- et non de CHF 36'000.-.

Le recours était admis dans cette mesure seulement et la cause renvoyée à l'AFC pour nouvelle décision.

12. Le 24 octobre 2006, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif sur la seule question de la limitation à CHF 36'000.- de la valeur précitée, ainsi que sur

les amortissements y relatifs, en se référant à de nombreuses causes pendantes aussi bien devant les commissions de recours IFD et ICC que devant le Tribunal administratif et à des décisions de ces mêmes commissions, entrées en force, consacrant une pratique constante de l'administration.

Fixée dans un premier temps à CHF 20'000.-, la limite avait été portée à CHF 30'000.- dès l'année fiscale 1991, puis en 1997 à CHF 36'000.- et enfin, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2003, à CHF 45'000.-.

Référence était faite à l'information n° 7/2002 du 22 novembre 2002 adressée aux associations professionnelles, valable pour l'ICC et l'IFD, selon laquelle : "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 reconnaître comme nécessaires à l'exercice d'une profession sont également considérées comme relevant de la convenance personnelle ; leur déduction n'est donc pas admise".

En l'espèce, la recourante ne contestait pas que M. W\_\_\_\_\_ ait eu besoin d'un véhicule dans le cadre de l'exercice de son activité professionnelle indépendante de gérant de fortune. Seule la valeur de celui-ci était contestée, car même si le contribuable avait une clientèle de haut standing, cela ne justifiait pas l'utilisation d'un véhicule d'une valeur supérieure à CHF 36'000.-. La part excédant ce montant devait être considérée comme étant de pure convenance personnelle, au sens de l'information précitée, et n'était ainsi pas déductible.

L'AFC concluait à l'annulation de la décision de la commission du 20 septembre 2006 dans la mesure où celle-ci ne limitait pas la valeur maximale des véhicules professionnels et des amortissements y relatifs à cette valeur maximale ainsi qu'à la confirmation de sa propre décision du 23 décembre 2004, à l'exception de la déduction de la TVA pour l'année fiscale 2002 qui devait être rectifiée dans le sens des conclusions de la commission.

13. Le 27 novembre 2006, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC - CH) s'est ralliée aux considérations et conclusions de la recourante.
14. Le 22 décembre 2006, la mandataire des recourants a conclu implicitement au rejet du recours de l'AFC et à la confirmation de la décision attaquée.

Un véhicule d'une valeur de CHF 100'000.- était justifié dans une telle profession.

M. W\_\_\_\_\_ devait préserver une certaine image. Il était amené à transporter régulièrement des clients fortunés. Sa Jaguar permettait de renforcer la confiance de sa clientèle. "Un véhicule de basse catégorie inspirerait la méfiance et il (le contribuable) perdrait toute crédibilité envers sa clientèle. Son activité professionnelle serait dès lors portée à l'échec".

De plus, la valeur du véhicule de M. W\_\_\_\_\_ se montait à CHF 30'870.- au 31 décembre 2002 avec un amortissement de 30 %. Pour ces raisons, la reprise d'amortissement sur une limitation du véhicule neuf à CHF 36'000.- était inconcevable.

15. A la requête du juge délégué, la fiduciaire représentant les recourants a répondu le 16 janvier 2007 que M. W\_\_\_\_\_ était décédé le 12 février 2005.
16. Le 20 mars 2007, le juge délégué a requis de l'AFC la production de l'information n° 7/2002 précitée. Il a demandé également si certaines des causes évoquées par l'AFC dans son recours, et qui étaient pendantes devant la commission, avaient été tranchées depuis.

Le 10 avril 2007, l'AFC a produit l'information demandée. De plus, trois causes étaient pendantes devant le tribunal de céans, devant des juges rapporteurs différents.

Les recourants avaient également saisi la commission cantonale de recours pour l'ICC mais cette dernière n'avait pas encore statué.

17. Un courrier a été adressé le 15 mai 2007 à cette commission aux fins de savoir si elle avait tranché le litige dont elle était saisie. Le 16 mai, la commission a répondu qu'elle était dans l'attente de l'arrêt du tribunal de céans relatif à l'IFD.
18. Les héritières de M. W\_\_\_\_\_, soit Mmes W\_\_\_\_\_ et U\_\_\_\_\_, ont déclaré le 26 octobre 2007 se rallier aux observations déposées au nom de la première.
19. Sur quoi, la cause 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. La seule question encore litigieuse est celle des déductions auxquelles les intimées auraient droit du fait de la détention, en tant que véhicule professionnel, d'une voiture ainsi que les amortissements relatifs à celle-ci.
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 déplacements 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, RIESER et ROLLI, Précis de droit fiscal suisse - impôts directs - 4<sup>ème</sup> éd. Berne 2000, pp. 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'obligations 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).

4. En l'espèce, l'administration recourante a déposé une information adressée aux associations professionnelles et elle a fait valoir sa pratique fixant une valeur limite adaptée au fil des ans pour la déduction des frais ayant trait à l'usage d'un véhicule automobile. Elle se prévaut également de diverses décisions de la commission dont aucune n'est à ce jour entrée en force.

Sur la base des documents produits par la recourante, le tribunal de céans considérera que celle-ci a pris les dispositions nécessaires pour assurer une application uniforme de la notion de frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel pour la prise en compte de ceux-ci, dans la mesure où ils sont liés à l'acquisition et l'usage d'un véhicule automobile, la nécessité d'un véhicule n'étant pas remise en cause par la recourante.

Au vu de ce qui précède et compte tenu du fait que l'année litigieuse est l'année fiscale 2002, la limite maximale admise est de CHF 36'000.-. C'est donc ce montant qui sera appliqué (ATA/541/2007 du 30 octobre 2007).

De ce fait, l'amortissement correspondant doit être calculé en fonction de cette valeur maximale.

5. Selon les intimées, les directeurs des banques suisses disposent de véhicules d'une valeur de l'ordre de CHF 100'000.-. Même s'il était avéré, cet allégué est

sans pertinence, car les intimées ne sauraient se prévaloir d'une violation du principe de l'égalité de traitement, les directeurs en question, salariés, n'ayant pas le statut d'indépendants, comme l'avaient les époux W\_\_\_\_\_.

6. Le recours sera admis et la décision de la commission annulée sur ce point. La cause sera néanmoins renvoyée à l'AFC pour le calcul de l'amortissement admissible pour l'année fiscale 2002.
7. Vu l'issue du litige un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge des intimées (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 24 octobre 2006 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 20 septembre 2006 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et fixe à CHF 36'000.- la valeur maximale du véhicule ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle calcule l'amortissement y relatif pour l'année fiscale 2002 ;

met à la charge de Mmes W\_\_\_\_\_ et U\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 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 ;

communiqué le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ainsi qu'à la fiduciaire Jean Burgy S.A., mandataire de Mmes W\_\_\_\_\_ et U\_\_\_\_\_.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :