RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4249/2007-FIN **ATA/20/2008**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 15 janvier 2008

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

Madame A_____ et Monsieur A_____
représentés par Me Nicolas Droz, avocat

Projet

EN FAIT

1. Madame A_____ et Monsieur A_____ (ci-après : le ou les contribuables) sont domiciliés à Genève, où M. A_____ exploite un atelier de galavanoplastie en nom propre.

2. Dans le compte de pertes et profits de l'exercice 2004 joint à la déclaration fiscale des contribuables figurent, entre autres charges, des frais de véhicules à hauteur de CHF 33'567,65 et de « leasing » de véhicules en CHF 31'963,55. Ces derniers concernent d'une part un véhicule Mercedes Benz S 430L, modèle acquis d'occasion en 2002 au prix de CHF 93'530.- et, d'autre part, un fourgon VW Caddy acquis en 2004, d'une valeur de CHF 30'449,95.

   Les autres charges apparaissant au compte de pertes et profits n'ont pas été - ou ne sont plus - contestées.

3. Le 6 février 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) a notifié aux contribuables un bordereau pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2004 d'un montant de CHF 68'072.-.

   Selon le procès-verbal de taxation, communiqué le 14 février 2006 aux contribuables à leur demande, l'AFC avait limité les frais de « leasing » au seul véhicule Mercedes, dont elle avait fixé la valeur maximale à CHF 45'000.-. Elle avait repris une part privée de 2/5èmes sur l'ensemble des frais.

4. Le 13 avril 2006, les contribuables ont élevé réclamation auprès de l'AFC, contestant notamment la valeur maximale de CHF 45'000.- retenue pour la Mercedes.

5. Par décision du 13 avril 2006, l'AFC a rejeté la réclamation.

   La valeur vénale du véhicule retenue, soit CHF 45'000.-, correspondait aux instructions et à la pratique usuelle du département qui avait pour objectif de déterminer la valeur fiscale admissible d'un véhicule dont l'utilisation serait totalement justifiée par l'usage commercial.

6. Le contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) par acte du 15 mai 2006 en contestant la valeur vénale de CHF 45'000.- retenue par l'AFC pour le véhicule Mercedes.

7. Par décision du 26 septembre 2007, la CCRIFD a admis partiellement le recours.

La valeur maximale de CHF 45'000.- fixée par l'AFC, correspondant prétendument à une pratique de l'administration, ne ressortait pas de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), ni d'une ordonnance, ni d'une circulaire. Partant, elle ne saurait être opposable aux contribuables et la déduction des frais de « leasing » et de véhicules ne devait pas être calculée sur la valeur de la Mercedes réduite à CHF 45'000.-. En revanche, la CCRIFD a confirmé le principe de la reprise pour part privée sur les frais de « leasing » du véhicule.

8. Le 6 novembre 2007, l'AFC a recouru auprès du Tribunal administratif sur la seule question de la valeur du véhicule Mercedes.

Elle a rappelé de nombreuses causes pendantes devant la CCRIFD, la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : CCRICC) et le Tribunal administratif, ainsi que des décisions de ces mêmes instances, entrées en force et 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 35'000.- et, enfin, à partir du 1er janvier 2003, à CHF 45'000.-.

L'AFC a versé à la procédure 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 (dépassaient) celles que l'on (pouvait) raisonnablement reconnaître comme nécessaires à l'exercice d'une profession (étaient) également considérés comme relevant de la convenance personnelle ; leur déduction (n'était) donc pas admise (…) ».

L'AFC conclut à l'annulation de la décision de la CCRIFD dans la mesure où celle-ci n'avait pas limité la valeur vénale maximale du véhicule Mercedes du contribuable à CHF 45'000.-.

9. Le 20 novembre 2007, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) s'est ralliée aux considérations et conclusions de la recourante, en se référant notamment à un arrêt du Tribunal de céans du 30 octobre 2007 (ATA/541/2007).

10. Dans leurs observations du 17 décembre 2007, les contribuables ont conclu à la confirmation de la décision querellée.

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. Le litige porte sur la détermination de la valeur du véhicule Mercedes retenue par l'AFC pour déterminer le montant du leasing et des frais de véhicule déductibles. L'utilisation professionnelle d'un tel véhicule n'est pas contestée par la recourante.

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 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¸ 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 (W. RIESER et B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse - impôts directs - 4ème 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'AFC se réfère à une information adressée aux associations professionnelles et elle fait valoir sa pratique fixant une valeur limite pour la déduction des frais liés à l'usage d'un véhicule automobile, valeur qu'elle a

adaptée au fil des ans. 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 et pour leur prise en compte, dans la mesure où ils sont liés à l'acquisition et à l'usage d'un véhicule automobile, la nécessité de celui-ci n'étant pas remise en cause (ATA/592/2007 du 20 novembre 2007 ; ATA/575/2007 du 13 novembre 2007 ; ATA/541/2007 du 30 octobre 2007 ; ATA/414/2007 du 28 août 2007).

Au vu de ce qui précède et compte tenu du fait que l'année litigieuse est l'année fiscale 2004, la limite maximale admise est bien de CHF 45'000.-. C'est donc ce montant qui sera appliqué (ATA/414/2007 précité).

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

5. Au vu de ce qui précède, le recours sera admis. La décision de la CCRIFD sera annulée sur ce point et celle du 13 avril 2006 de l'AFC rétablie dans la mesure où elle fixe la valeur vénale du véhicule Mercedes au montant de CHF 45'000.-. La cause sera renvoyée à l'AFC pour le calcul de l'amortissement y relatif admissible pour l'année fiscale 2004.

6. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des intimés contribuables.

* * * * *

PAR CES MOTIFS

LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 6 novembre 2007 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 26 septembre 2007 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct et fixe à CHF 45'000.- la valeur maximale du véhicule Mercedes Benz S 430L ;

rétablit la décision du 13 avril 2006 de l'administration fiscale cantonale sur ce point ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour qu'elle calcule l'amortissement y relatif pour l'année fiscale 2004 au sens de la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ;

met à la charge de Madame A_____ et de Monsieur A_____, 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 de la recourante 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 de la recourante, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, ainsi qu'à Me Nicolas Droz, avocat des contribuables et à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

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 :