RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/4700/2006-FIN **ATA/508/2007**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 9 octobre 2007

dans la cause

M. D_____
représenté par Fidatum S.A. Société fiduciaire, mandataire

contre

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

EN FAIT

1. M. D_____ est domicilié _____, route de F_____ à Genève.

2. Il exerce une activité lucrative indépendante et exploite une entreprise individuelle à l'enseigne « C_____» (ci-après : la société) à l'adresse précitée. Selon le registre du commerce, l'activité de cette société consiste en l'achat, la vente, la location, la promotion et le courtage dans le domaine immobilier et financier.

3. Le 29 août 2003, M. D_____ a renvoyé à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC ou l'administration) sa déclaration fiscale 2002 faisant état d'un bénéfice net de CHF 57'383,10 selon les pièces annexées, le contribuable avait déduit au titre de charges :

   - CHF 10'425,15 pour des téléphones, internet, frais de port et CCP ;

   - CHF 20'700.- pour loyer et chauffage.

4. Par bordereau daté du 14 octobre 2003, l'AFC a adressé au contribuable un bordereau relatif à l'impôt fédéral direct 2002 s'élevant à CHF 1'655,70 pour un revenu imposable de CHF 74'800.-.

5. Fidetum S.A., société fiduciaire agissant pour M. D_____, a élevé réclamation à l'encontre de ce bordereau le 17 octobre 2003. Elle disait ne pouvoir accepter la reprise à laquelle l'AFC avait procédé sans aucune justification et elle ne s'expliquait pas la différence nette de CHF 19'695.- entre la déclaration déposée et les éléments retenus.

6. Le 3 septembre 2004, l'AFC a adressé au contribuable un avis de modification concernant les reprises auxquelles elle avait procédé, à savoir :

   - CHF 4'170.- pour le poste téléphone, internet, frais de port et CCP, reprise part privée de 2/5èmes (de CHF 10'425.-);

   - CHF 15'525.- loyer et chauffage, limitation à ¼ du loyer privé dès lors que seule une pièce de l'appartement de quatre pièces pouvait être admise comme affectée à l'usage professionnel et le loyer total s'élevant à CHF 19'695.-.

   Un délai au 24 septembre 2004 était imparti à M. D_____ pour qu'il indique s'il maintenait la réclamation.

7. Le 14 septembre 2004, le contribuable a contesté les reprises précitées. Son activité indépendante impliquait qu'il soit joignable en tout temps et qu'il soit en

mesure de se renseigner sur internet, ce qui justifiait les frais de téléphones fixe, portable et fax ou e-mail déduits par ses soins. Il a donné les numéros des trois lignes de téléphone fixe et des deux lignes de téléphone portables utilisées à des fins professionnelles uniquement. Il a ajouté que son activité lucrative était exercée dans deux pièces de l'appartement, les deux autres étant celles destinées à l'habitation.

Il maintenait sa réclamation.

8. Le 30 septembre 2004, l'AFC a demandé au contribuable de lui remettre la liste détaillée ainsi que la copie du bail pour le poste loyer et charges, totalisant CHF 20'700.-. Le contribuable a envoyé ces documents le 12 octobre 2003 (recte 2004).

9. Par décision du 1er avril 2005, l'AFC a partiellement admis la réclamation et remis à M. D_____ un bordereau rectificatif au terme duquel elle a accepté la déduction d'une deuxième pièce du logement privé à hauteur de CHF 10'350.- (CHF 20'700.- : 4 x 2).

Pour le reste, elle a maintenu la taxation contestée en se référant à sa pratique et à l'article 27 alinéa 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). Cette disposition ne permettait que la déduction des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Lorsque les frais ou l'existence d'un rapport de nécessité entre les frais engagés et la production du revenu taxé ne pouvait être aisément prouvée, elle n'admettait lesdits frais qu'à concurrence de 3/5èmes. C'était la raison pour laquelle elle avait retenu les 3/5èmes des frais de téléphone, internet, de frais de port et CCP (CHF 10'425.- : 5 x 3 = CHF 6'255.-). Le revenu imposable avait ainsi été fixé à CHF 69'600.- et l'impôt fédéral direct dû se montait à CHF 1'312,50 au lieu de CHF 1'655,70, soit un dégrèvement de CHF 343,20.

10. Par acte déposé le 20 avril 2005, M. D_____ a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) en concluant à la déduction intégrale des frais de téléphone, internet, port et CCP à hauteur de CHF 10'425.-. Ces frais étaient indispensables à l'exercice de son activité professionnelle. Etant célibataire, vivant seul et sans charges de famille il se consacrait exclusivement à son activité indépendante.

11. Le 4 novembre 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours. Le seul objet litigieux était la reprise opérée par l'AFC à hauteur de 2/5èmes des frais de téléphone, internet, port et CCP du total de CHF 10'425.-, soit CHF 4'170.-. Se référant à sa pratique en matière d'ICC, validée par la commission, ainsi qu'à l'article 8 du code civil suisse du 10 décembre l907 (CCS - RS 210) relatif au fardeau de la preuve, l'AFC a considéré la reprise précitée comme justifiée. Le

contribuable n'avait pas même allégué ni prouvé qu'une partie des frais précités, totalisant CHF 10'425.- serait de nature privée. Il n'avait notamment pas prétendu posséder une ligne de téléphone pour ses appels non professionnels pas plus qu'il n'avait démontré que les numéros appelés et les sites internet consultés concernaient exclusivement des clients ou des sites liés à son activité professionnelle.

12. Le 30 novembre 2005, le contribuable a déclaré maintenir son recours.

13. Par décision du 8 novembre 2006, la commission a rejeté le recours en se fondant sur l'article 27 alinéa 1 LIFD et sur l'information aux associations professionnelles n° 7/2002 du 22 novembre 2002 relative aux frais d'acquisition du revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative dépendante, en réitérant le fait que le recourant n'avait pas prouvé l'usage exclusivement professionnel des appels téléphoniques considérés et des consultations des sites internet.

Elle a mis un émolument de CHF 500.- à charge du recourant.

14. Par acte posté le 13 décembre 2006, M. D_____ a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif. Les CHF 10'425.- devaient être déduits en totalité, car ils étaient intégralement liés à son activité professionnelle. Il a énuméré la liste des numéros téléphoniques correspondant à des raccordements fixes, l'un pour le téléphone, l'autre pour le fax, le troisième pour l'ADSL, ainsi que deux raccordements pour des téléphones mobiles et les frais de CCP.

Il disait ne pas pouvoir produire le détail des appels téléphoniques professionnels sortants pour des raisons de secret professionnel. En sus des numéros précités, il avait encore deux numéros de téléphone portable, l'un correspondant à son appareil et l'autre à celui de son épouse, étant précisé qu'il s'était marié en 2004. Ces deux téléphones utilisés pour les communications privées fonctionnaient au moyen de cartes à prépaiement et ces frais n'étaient pas inclus dans le total précité.

15. Le 15 janvier 2007, la commission s'est référée à sa décision, en précisant que celle-ci avait été envoyée par pli simple au contribuable le 27 novembre 2006.

16. Le 22 janvier 2007, l'AFC a persisté dans sa position en se référant à sa détermination devant la commission. Le fait de désigner un raccordement comme ligne privée n'était pas propre à établir que les autres lignes n'étaient exploitées qu'à titre professionnel.

17. Le 23 janvier 2007, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC - CH) a conclu au rejet du recours, car l'AFC avait à juste titre effectué une reprise de 2/5èmes des frais litigieux.

18. Le 4 avril 2007, le juge délégué a entendu les parties lors d'une audience de comparution personnelle, à laquelle l'AFC - CH n'était pas présente.

a. La représentante de l'AFC a indiqué que malgré les pièces produites par le recourant, la preuve n'était pas rapportée que les raccordements téléphoniques, de même que les fax et internet, n'étaient utilisés qu'à des fins professionnelles puisque le recourant ne voulait pas donner la liste des appels sortants pour des raisons relatives au secret des affaires. L'AFC avait déjà admis que ces frais étaient en relation avec l'activité professionnelle à hauteur de 3/5èmes. Si le recourant prétendait à une déduction de la somme en totalité, il devait amener des éléments plus concrets que ceux produits.

b. Le recourant a indiqué qu'il pourrait démontrer que trois raccordements fixes et un téléphone mobile n'avaient été utilisés en 2002 qu'à des fins professionnelles. Il s'engageait à demander pour 2002 à Swisscom la liste des numéros entrants et sortants pour chacun des raccordements précités.

19. Il a produit les récépissés de Swisscom attestant les montants exacts payés en 2002 pour les appels privés. Enfin, il avait mentionné le numéro de téléphone portable de son épouse, car celle-ci travaillait également pour la société mais depuis 2004 seulement.

Enfin, selon une attestation de Swisscom, celle-ci n'était pas en mesure en 2007 de remettre des données concernant la facturation effectuée en 2002, les relevés n'étant conservés que durant six mois.

Une copie de ces pièces a été remise à l'AFC et à l'AFC - CH qui se sont déterminées à leur sujet respectivement les 14 juin et 28 septembre 2007.

20. 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. Le litige porte sur la déduction intégrale des frais de téléphone, fax, internet ports et CCP dont le contribuable réclame la déduction en totalité à hauteur de CHF 10'425.-, l'administration ne les ayant acceptés qu'à hauteur de 3/5èmes, soit CHF 6'255.-, la différence litigieuse étant de CHF 4'170.-.

Les frais de port et de CCP sont en effet marginaux et non litigieux.

3. A teneur de l'article 27 LIFD les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Suit à l'alinéa 2 de cette disposition, une liste exemplative desdits frais sur laquelle ne figurent pas ceux litigieux.

4. L'information n° 7/2002, envoyée aux associations professionnelles le 22 novembre 2002, codifie la pratique de l'AFC aussi bien au regard de la LIFD que de la loi sur l'imposition des personnes physiques. Il résulte de cette circulaire que les frais engagés ne sont admis en déduction que s'ils sont nécessairement liés à l'acquisition du revenu réalisé. Ce lien entre frais engagés et revenus réalisés exclut du champ des charges déductibles les dépenses trop vaguement en corrélation avec le revenu réalisé, d'une part et, d'autre part toutes dépenses relevant de la seule convenance personnelle. Celles-ci sont en effet assimilées aux frais d'entretien du contribuable et de sa famille et elles ne sont pas déductibles.

Tout contribuable comptabilisant de tels frais en déduction du revenu de l'activité lucrative indépendante s'expose à leur refus, lors de la procédure de taxation ou lors d'une procédure en rappel d'impôts, respectivement à l'ouverture d'une procédure dans le cadre du droit pénal fiscal.

Seuls les frais effectifs et justifiés peuvent être pris en considération.

Cette information ne fixe cependant pas le pourcentage et laisse celui-ci à l'appréciation de l'administration.

5. En l'espèce, l'administration ne conteste pas que des frais de téléphone, fax et de raccordement internet soient en tant que tels nécessaires à l'activité de courtier exercée par le contribuable.

Il appartient à ce dernier d'établir que ces frais sont en totalité justifiés par l'exercice de sa profession.

Or, malgré les pièces complémentaires produites par le recourant, force est d'admettre que cette preuve est difficile à rapporter, ce d'autant que M. D_____ habite dans l'appartement même où il exerce son activité professionnelle. Il en résulte que même s'il dispose d'un téléphone mobile fonctionnant avec une carte à prépaiement qu'il dit n'utiliser que pour ses téléphones privés, il ne peut être exclu qu'il effectue depuis ses raccordements à usage professionnel des appels privés également ou qu'il consulte à titre privé des sites internet.

Du fait que le recourant n'a pas voulu produire la liste des appels sortants au motif qu'il doit préserver la confidentialité de ses clients d'une part et, du fait que Swisscom n'est pas en mesure de produire le détail desdits appels au-delà des six derniers mois, soit en particulier pas pour l'année 2002 d'autre part, force est d'admettre que le recourant n'a pas rapporté la preuve que la totalité des frais relatifs à ce poste, soit CHF 10'425.- était justifiée par son activité professionnelle.

6. En admettant lesdits frais en déduction à hauteur des 3/5èmes, l'AFC a fait une application mesurée de la directive précitée, raison pour laquelle le recours sera rejeté.

Un émolument de CHF 1'500.- sera 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 13 décembre 2006 par M. D_____ contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 8 novembre 2006 ;

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 M. D_____, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'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 :