

du 3 avril 2001

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

_____ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

Madame D_____

EN FAIT

1. Madame D_____, domiciliée à Genève, exerce une activité indépendante.

2. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal 1997, Mme D_____ a déclaré un revenu provenant d'activité indépendante de CHF 51'401.--. Elle a déduit un montant de CHF 9'146.90 au titre de "frais clients et représentation".

Était joint à la déclaration le compte de pertes et profits de 1996 du café "L_____", propriété de Mme D_____ faisant apparaître des recettes à hauteur de CHF 484'248,55 et des charges s'élevant à CHF 235'719,60.

3. Par courrier du 27 janvier 1998, l'administration fiscale (ci-après : l'AFC) a demandé à Mme D_____ de fournir une liste détaillée du poste "frais clients et représentation".

Mme D_____ a donné suite à cette demande en faisant parvenir à l'AFC un extrait du Grand livre accompagné d'une explication, selon laquelle ce montant représentait le coût des "nombreux verres offerts à la clientèle depuis des années".

4. Le 7 avril 1998, l'AFC a notifié à Mme D_____ un bordereau de taxation qui écartait la déduction relative aux "frais clients et représentation".

5. Par lettre du 20 avril 1998, la contribuable a élevé réclamation.

Le montant de CHF 9'146.90, extourné dans les frais clients, représentait les cadeaux faits tout au long de l'année à la clientèle sous forme de boissons. Des copies du compte "achats" et du compte "frais clients et représentation" étaient jointes à la réclamation.

6. Par décision du 10 juin 1998, l'AFC a rejeté la susdite réclamation, dans la mesure où les frais concernaient les verres offerts à la clientèle depuis de nombreuses années. Le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux s'opposait donc à la déduction invoquée.

7. En temps utile, Mme D_____ a saisi la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission).

Elle persiste dans ses précédentes explications et conclusions.

8. Dans sa réponse du 25 septembre 1998, l'AFC conclut au rejet du recours.

La recourante ne pouvait pas déduire de ses revenus des frais concernant des périodes antérieures à la période déterminante, soit 1996.

9. Le 12 octobre 1998, Mme D_____ par l'intermédiaire d'une fiduciaire a fait part à la commission des observations concernant la réponse précitée de l'AFC.

Il fallait comprendre par "depuis des années", non pas que les CHF 9'146,90 repris sur les achats concernaient plusieurs exercices, mais que le fait d'offrir des verres aux clients du café "L_____" de façon généreuse se faisait depuis des années, et que les reprises effectuées dans les bilans des parents de Mme D_____ avaient été acceptées depuis plus de "30 ans". En 1996, au moment de l'établissement du bilan, le montant a été estimé selon la marge, et extourné du poste "achats marchandises".

Ces frais étaient entièrement justifiés, par des factures et comptablement acceptés par l'AFC depuis 30 ans, comme frais généraux extournés des achats.

10. Par décision du 22 juin 2000, la commission a admis le recours.

La lettre du 12 octobre 1998 de Mme D_____ avait clarifié la situation, et permettait de considérer que les frais invoqués avaient été supportés exclusivement durant la période déterminante. Les frais litigieux avaient été virés du poste "achats" au poste "frais de clientèle", ce qui correspondait au transfert de factures d'achats réels et effectifs, et que, comptablement il s'agissait d'un simple virement d'une rubrique à l'autre des comptes, ce qui ne changeait rien au résultat de l'exercice.

11. L'AFC a recouru contre cette décision auprès du

Tribunal administratif par acte du 21 juillet 2000.

Elle n'a pas apporté d'éléments ni d'arguments nouveaux.

12. Dans ses observations du 25 juillet 2000, la commission persistait dans les considérants et le dispositif de sa décision.
13. Dans sa réplique du 25 août 2000, Mme D_____ s'est opposée au recours, se référant à la décision attaquée.
14. Dans sa duplique du 4 octobre 2000, l'AFC persiste dans ses conclusions.
15. Par un courrier du 3 novembre 2000, la recourante conclut au rejet du recours.
Un établissement public qui disposait d'une solide clientèle avait pour habitude d'offrir des verres. Le bénéfice n'avait pas été diminué illégalement.

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. De nouvelles dispositions fiscales sont entrées en vigueur le 1er janvier 2001 (loi sur l'imposition des personnes physiques - détermination du revenu net - calcul de l'impôt et du rabais d'impôt - compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - LIPP - V D 3 16). Toutefois, dans le cas d'espèce, l'ensemble des éléments pertinents est antérieur à l'entrée en vigueur du nouveau droit et doit être examiné sous l'angle des dispositions légales applicables au moment des faits (ATA M. du 19 avril 1994); la cause sera donc jugée sous l'empire de l'ancien droit.
3. La question à trancher consiste à déterminer si les frais professionnels que la recourante a exposés sont déductibles de son revenu.

De l'ensemble des revenus bruts effectivement réa-

lisés par les contribuables, le département des finances déduit les dépenses nécessaires à l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05).

Conformément à la doctrine et à la jurisprudence dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée. La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable; elle incombe au contribuable (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée; ATA L. du 18 août 1989).

Énumérées limitativement à l'article 21 lettre a LCP, les exceptions à l'impôt sur l'ensemble des revenus entraînent une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions. Le contribuable est par conséquent tenu de justifier ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité.

Les frais d'acquisition du revenu sont toutes les dépenses effectuées par le contribuable pendant la période de calcul qui sont nécessaires à l'acquisition du revenu. On entend par là les dépenses faites immédiatement et en rapport direct avec l'obtention du revenu (RDAF 1994 p. 85; ATA M. du 11 mars 1997; L. du 18 août 1989).

4. L'administration recherche en général d'office les faits déterminants. Mais on reconnaît que son devoir d'investigation n'est pas sans limite, qu'au delà, l'autorité peut s'en tenir aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve et qu'en droit fiscal, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résulte l'obligation de payer une contribution, alors qu'il appartient au contribuable d'établir les faits qui ont pour effet de supprimer ou de réduire cette obligation. Il appartient au contribuable de prouver les éléments qui l'autorisent à déduire certains montants de son revenu brut (RDAF 1995 p. 58, consid. 3 p. 59). Le contribuable doit prouver la nécessité des frais effectivement dépensés et liés à la réalisation du revenu taxé ainsi que leur montant (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée; ATA G. du 3 octobre 1995 et les

références citées; ATA M. du 11 mars 1997).

En l'espèce, l'AFC a refusé d'admettre les frais clients et représentation d'un montant de CHF 9'146.90 à titre de charges déductibles.

5. Mme D_____ a démontré le montant de ces dépenses liées à l'acquisition de ses revenus au moyen des estimations de ses dépenses, contenues dans son compte de pertes et profits. L'autorité judiciaire de première instance s'est satisfaite du résultat des enquêtes qu'elle a diligentées et elle a considéré que la somme dont la déduction était requise se situait dans un rapport raisonnable avec le chiffre d'affaires; le tribunal l'a suivra sur ce point.

6. C'est donc à tort que l'AFC n'avait pas admis la déduction de cette estimation. Elle ne sera pas condamnée au versement des dépens à l'intimée, qui n'en a point demandé.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 21 juillet 2000 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 juillet 2000;

au fond :

le rejette;

dit qu'il ne sera pas perçu d'émolument, ni alloué d'indemnité;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à Mme D_____.

Siégeants : M. Schucani, président, M. Thélin,
Mmes Bonnefemme-Hurni et Bovy, M. Paychère,
juges.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste : le président :

V. Montani

D. Schucani

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :