

# BGer 2C 132/2010 vom 17. August 2010

Bundesgericht, 2010-08-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_132\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_132_2010)

FR: TF 2C 132/2010 du 17 août 2010

IT: TF 2C 132/2010 del 17 agosto 2010

## Regeste

Impôt fédéral direct 1997-1998, 1999-2000 et 2001-B | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1.1

Pour contester un arrêt rendu par un tribunal supérieur statuant en dernière instance cantonale sur la base de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la voie du recours en matière de droit public (cf. les art. 82 ss LTF, en particulier les art. 82 let. a ainsi que 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) est ouverte dès lors qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée.

### E. 1.2

Le recours en matière de droit public est recevable contre les décisions finales, soit celles qui mettent fin à la procédure (art. 90 LTF). Hormis les situations - non pertinentes en l'espèce - visées à l'art. 92 LTF, il n'est recevable contre les décisions incidentes que si celles-ci peuvent causer un préjudice irréparable (art. 93 al. 1 let. a LTF) ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (art. 93 al. 1 let. b LTF). En règle générale, une décision de renvoi ne met pas fin à la procédure (ATF 133 V 477 consid. 4.2 p. 482). Néanmoins, si le renvoi ne laisse aucune latitude de jugement à l'autorité cantonale inférieure appelée à statuer (à nouveau), il est assimilé à une décision finale et peut ainsi faire l'objet d'un recours en matière de droit public (ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 127 et les références; cf. aussi arrêt 2C\_596/2007 du 24 juin 2008 consid. 1.2, in RDAF 2008 II p. 390). Tel est le cas en l'espèce. En effet, le Tribunal administratif a certes partiellement admis le recours et renvoyé la cause à l'Administration cantonale pour qu'elle établisse à nouveau le bordereau rectificatif de rappel d'impôt IFD 1999-2000 et qu'elle fixe l'amende en conséquence, parce que la reprise concernant les frais de véhicule ne pouvait dépasser les chiffres déclarés. L'arrêt attaqué indique toutefois précisément les chiffres devant être retenus (arrêt attaqué consid. 5 p. 16). Quant à la décision de la Commission cantonale de recours, partiellement confirmée par le Tribunal administratif, elle contenait aussi un renvoi à l'Administration cantonale lui enjoignant de tenir compte d'une déduction fixée à 3'909,40 fr. L'arrêt attaqué ne laisse donc aucune marge de manoeuvre à l'autorité administrative.

### E. 1.3

Au surplus, déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites légalement (art. 42 LTF) par le destinataire de l'arrêt attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est en principe recevable.

## **E. 2**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (cf. art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l'art. 106 al. 2 LTF. Il y procède en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF (cf. art. 105 al. 2 LTF). Le cas échéant, le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l'art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées, faute de quoi il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288).

### **E. 3.1**

Le recourant se plaint de violations de l'art. 27 LIFD, en rapport avec les frais de véhicule, de formation continue et d'aménagement de son cabinet dentaire. Au sujet de ces derniers frais, il reproche aussi au Tribunal administratif d'avoir enfreint les règles sur le fardeau de la preuve, en particulier l'art. 115 LIFD.

### **E. 3.2**

D'après l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La déductibilité de ces frais est conditionnée par la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (arrêt 2C\_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1; YVES NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 2 ad art. 27 LIFD). Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait 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 de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; arrêts 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5, 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1, in RDAF 2009 II p. 560, et 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2, in RF 64/2009 p. 834). A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important, renforcé par le fait qu'elle ne supporte pas le fardeau de la preuve du refus de déduction (arrêt 2C\_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1; NOËL, in op. cit, n° 4 ad art. 27 LIFD). La distinction entre frais professionnels, déductibles, et frais privés, non déductibles, peut être délicate chez l'indépendant. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense; pour ce faire, elle dispose en particulier de l'information recueillie lors de la taxation des autres indépendants de la même branche (arrêt 2C\_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1; NOËL, in op. cit, n° 21 ad art. 27 LIFD).

### **E. 3.3**

En ce qui concerne les frais de véhicule, le recourant soutient avoir apporté la preuve par pièces des frais comptabilisés, tout en admettant que les frais relatifs à un deuxième véhicule doivent être écartés. Il reproche au Tribunal administratif de n'avoir pas appliqué une déduction des 3/5èmes pour tenir compte de frais liés à son activité professionnelle. Les frais de déplacement et de véhicule peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante. Si un contribuable effectue des trajets aussi bien privés que professionnels avec son véhicule, il y a lieu de distinguer les frais occasionnés par l'usage privé des frais liés à l'activité professionnelle (arrêt 2A.262/2006 du

6 novembre 2006 consid. 5.2, in RDAF 2006 II p. 430, et les références). On peut alors procéder à une estimation sur la base des frais effectifs ou sur une base forfaitaire (cf. les notices N1/1993, N1/2001 et N1/2007 sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises, édictées par l'Administration fédérale des contributions). Il n'est pas contesté que la pratique administrative qui avait cours dans le canton de Genève pour les médecins indépendants, lors des périodes fiscales en cause, consistait à admettre une déduction fiscale de 3/5èmes du total des frais de véhicule à titre de frais professionnels, pour autant que fût établie la connexité des frais déclarés avec l'activité professionnelle. Il y a lieu cependant de rappeler qu'une directive administrative n'a pas force de loi, qu'elle ne lie ni les administrés, ni les tribunaux, ni même l'administration qui doit donc tenir compte des circonstances de l'espèce ( ATF 133 II 305 consid. 8.1 p. 315 et la jurisprudence citée). Il ressort de l'arrêt attaqué et des déterminations de l'Administration cantonale que le recourant a admis que la majeure partie de ses patients se rendait à son cabinet dentaire, mais qu'il lui arrivait d'aller soigner des patients dans un EMS situé dans la commune où il avait son cabinet dentaire (D.\_\_\_\_\_). Cependant, il n'a jamais expliqué les factures exorbitantes d'essence compte tenu de ce qui vient d'être rappelé. Comme le souligne l'Administration cantonale, le recourant a consommé en moins d'un mois une fois 500 litres d'essence (soit environ la quantité nécessaire pour 4'000 km), une autre fois 374 litres (soit environ la quantité nécessaire pour 3'000 km). En outre, il a mélangé les frais concernant deux véhicules (leasing, entretien, etc.) et réparti les frais de véhicule dans deux comptes différents: frais de véhicule et frais de fournisseurs. A l'heure actuelle, le recourant se contente de se référer aux pièces produites et de demander la réduction habituelle de 3/5èmes, sans expliquer ses frais de véhicule exagérément élevés. Dans ces circonstances, on ne voit pas que le Tribunal administratif ait violé l' art. 27 LIFD en confirmant le principe d'une déduction forfaitaire de 1/5ème des frais de véhicule. Il convenait en effet de tenir compte des particularités de l'espèce. Du reste, la pratique admettant une déduction de 3/5èmes la subordonnait à ce que l'on puisse établir un lien de connexité entre les frais de véhicule et l'activité professionnelle, lien qui fait précisément défaut en l'occurrence.

### **E. 3.4**

Pour ce qui est des frais de formation continue, le recourant se plaint que la déduction de ses dépenses pour participer au Club n'ait pas été admise et y voit des violations de l' art. 27 LIFD ainsi que du principe de l'égalité.

#### **E. 3.4.1**

Aux termes de l' art. 106 al. 2 LTF , le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, conformément au principe d'allégation. Cela signifie que l'acte de recours doit, sous peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation ( ATF 135 III 232 consid. 1.2 p. 234, 670 consid. 1.5 p. 674). Le recourant, qui soulève le grief d'inégalité de traitement, se contente de se référer à "une pratique constante de l'Administration" cantonale et d'évoquer vaguement des cas dans lesquels les autorités fiscales genevoises auraient admis la déduction de frais de participation à des congrès. A cet égard son recours est irrecevable, car il ne satisfait pas aux exigences de motivation découlant de l' art. 106 al. 2 LTF . Au demeurant, le fait qu'en principe, les frais de congrès puissent être déduits ne signifie pas que l'Administration cantonale ne puisse pas vérifier que les déductions invoquées soient bien en rapport avec la

formation continue, afin d'éviter que celle-ci ne permette la déductibilité de purs frais de loisirs. Par conséquent, même si le grief tiré de l'inégalité de traitement avait été recevable, il aurait été infondé.

#### **E. 3.4.2**

Les frais de formation continue sont déductibles pour autant qu'ils soient en relation avec l'exercice de l'activité de l'indépendant (NOËL, in op. cit., n° 14 ad art. 27 LIFD ). Différentes déductions du recourant ont du reste été admises à ce titre, comme l'Administration cantonale le rappelle dans ses déterminations. Il n'en va pas de même des dépenses effectuées dans le cadre du Club. Certes, le recourant a produit devant le Tribunal administratif une liste des sujets professionnels traités lors de séances du Club. Toutefois, comme le relève l'arrêt attaqué, les déductions requises ont trait seulement à des frais de restaurant, de transport en avion privé piloté par un participant ou de séjour dans des stations balnéaires étrangères (B.\_\_\_\_\_, C.\_\_\_\_\_, Z.\_\_\_\_\_). Or, le lien entre ces différentes dépenses et la formation continue invoquée n'a pas été établi. Le recourant affirme à présent avoir démontré que le Club constituait "une forme reconnue de formation continue, obligatoire pour exercer sa profession" et il considère que c'est un fait établi par le Tribunal administratif qui lie l'Autorité de céans. On ne saurait le suivre sur ce point. En réalité, le Tribunal administratif ne s'est pas prononcé sur les compétences du Club pour organiser, voire dispenser, une formation continue. Il a simplement constaté le défaut de lien entre les dépenses effectuées dans ce cadre et la formation continue mise en avant par l'intéressé. Contrairement à ce que semble croire le recourant, il lui appartenait de démontrer avec des justificatifs que les frais dont il requérait la déduction avaient servi à sa formation continue. Force est de constater que le Tribunal administratif pouvait contester l'établissement de cette relation (entre les frais et la formation) au regard des preuves apportées par l'intéressé, qui concède lui-même que certaines réunions à l'étranger ont pu entraîner des frais dits de convenance personnelle. Par conséquent, l'arrêt entrepris ne viole pas l' art. 27 LIFD à cet égard.

#### **E. 3.5**

Au sujet des frais de fournisseurs relatifs à l'aménagement du cabinet dentaire, le recourant fait valoir des violations de l' art. 27 LIFD et des règles sur le fardeau de la preuve, notamment de l' art. 115 LIFD . Comme pour les autres dépenses, ces frais ne peuvent être déduits que pour autant que le contribuable apporte la preuve de leur justification professionnelle ou commerciale (cf. arrêts 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1, in RDAF 2009 II p. 560, et 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 consid. 4 et 5, in RDAF 2006 II p. 540). En l'espèce, les reprises litigieuses portent sur trois dépenses.

##### **E. 3.5.1**

La première dépense a trait à du mobilier acheté chez A.\_\_\_\_\_. Le recourant a produit une photocopie des tickets de caisse s'y rapportant devant le Tribunal administratif. Ce document qui est pratiquement illisible ne démontre pas que ces meubles soient en relation avec l'activité professionnelle de l'intéressé, comme l'a retenu le Tribunal administratif. L'arrêt attaqué n'est donc pas critiquable en tant qu'il confirme la reprise à cet égard.

##### **E. 3.5.2**

La deuxième dépense se rapporte à une facture d'architecte du 26 avril 2001. Comme cela ressort de l'arrêt attaqué, cette facture ne fait qu'établir l'existence de frais d'architecte pour un montant de 1'826 fr., en raison de travaux effectués entre 1998 et 2000. Dans ses

déterminations, l'Administration cantonale relève que ladite facture indique uniquement que les honoraires stricto sensu se sont élevés à 1'430 fr. et les frais annexes et de transport à 396 fr. Dès lors que le recourant n'avait pas établi quels travaux avaient été effectués (genres de travaux, aménagements opérés) ni quelle période fiscale était concernée par les frais s'y rapportant, le Tribunal administratif pouvait estimer que le justificatif produit n'était pas suffisant pour invalider la reprise.

### **E. 3.5.3**

La troisième dépense porte sur l'acquisition de CD. Le Tribunal administratif a retenu que ces achats étaient mentionnés dans une liste de dépenses mais n'étaient pas justifiés par pièces, de sorte qu'ils ne pouvaient pas être déduits. Les justificatifs doivent non seulement apporter la preuve de la dépense, mais encore démontrer la relation de celle-ci avec l'activité professionnelle ou commerciale du contribuable. En l'espèce, le recourant n'a pas fourni la preuve de ce lien, alors qu'il en avait l'obligation, comme on l'a rappelé ci-dessus (consid. 3.2). Il n'appartenait du reste pas au Tribunal administratif d'attirer l'attention du recourant sur ce point, contrairement à ce que semble croire ce dernier. En outre, l'art. 115 LIFD dont le recourant se prévaut ne lui est d'aucun secours, parce qu'il n'a pas établi entre les disques achetés et son activité de dentiste une relation déterminante pour la taxation. C'est donc à juste titre que le Tribunal administratif a confirmé la reprise à ce sujet.

### **E. 4**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires ( art. 65 et 66 al. 1 LTF ) et n'a pas droit à des dépens ( art. 68 al. 1 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.