

# **GE\_GERICHTE ATA/294/2014 vom 29. April 2014**

GE Cour de justice, 2014-04-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_294\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_294_2014)

FR: GE\_GERICHTE ATA/294/2014 du 29 avril 2014

IT: GE\_GERICHTE ATA/294/2014 del 29 aprile 2014

## **Regeste**

Résumé: En vertu du principe de répartition de la preuve en matière fiscale, il incombe au contribuable de démontrer les éléments permettant de réduire ou d'éteindre son obligation fiscale. S'agissant en l'espèce des déductions pour frais de représentation, voyage et déplacement, le contribuable doit démontrer le lien entre la nécessité de ces frais et l'acquisition de son revenu, et établir qu'ils ont effectivement généré des revenus dans l'année où ils ont été engendrés. Lorsqu'il ressort des éléments en sa possession que ces frais sont mixtes (professionnels et privés), l'administration fiscale est en droit de défalquer un montant forfaitaire au titre de part non professionnelle, si le contribuable n'apporte pas les éléments suffisants permettant d'attribuer les différents frais à l'une ou l'autre de ces deux catégories. Par ailleurs, le contribuable ne peut pas cumuler une déduction forfaitaire pour frais de déplacement et une déduction pour frais effectifs.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17). 2)

Le litige concerne des déductions sur le revenu dans le cadre de l'ICC et l'IFD 2008. 3)

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; 2C\_60/2013 du

### **E. 14**

août 2013 consid. 1 ; ATA/204/2014 du 1er avril 2014). 4)

S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 et les arrêts cités ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014, ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En droit fédéral, l'IFD 2008 est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

En droit cantonal, conformément à l'art. 72 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1er janvier 2010, c'est l'ancien droit qui s'applique aux périodes fiscales antérieures. Dès lors que le présent litige porte sur la période fiscale 2008, il convient d'appliquer la loi fédérale sur l'harmonisation

des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les anciennes lois cantonales sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

S'agissant des règles de procédure, elles sont soumises à la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1er janvier 2002.

- 11/17 - A/1506/2012 5)

L'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net. Celui-ci s'obtient en déduisant du revenu brut les frais d'acquisition du revenu et les déductions générales (art. 25 à 33a, 212 LIFD ; art. 9 al. 1 LHID ; art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques – Détermination du revenu net – Calcul de l'impôt et rabais d'impôt – Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 ; ci-après : aLIPP-V). Le revenu imposable s'obtient ensuite en défalquant du revenu net les déductions sociales (art. 35 et 213 LIFD ; art. 11 LHID ; art. 10 al. 1 aLIPP-V). 6)

Le recourant fait grief à l'AFC-GE de n'avoir pas motivé la reprise de 40 % (CHF 17'729.-) effectuée sur le poste « frais de représentation », l'intimée se devant de ne reprendre que CHF 2'474,85 correspondant à l'achat de quatre pièces de vêtement.

Aux termes des articles 27 al. 1 LIFD, 10 LHID et 3 al. 3 aLIPP-V, le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante peut déduire du revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle (salaires, prestations sociales en faveur du personnel, loyer professionnel, primes d'assurances professionnelles, publicité, chauffage, matériel de bureau, transport, maintenant, etc. ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 172 n. 275).

Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées).

La possibilité de déduire les frais d'acquisition du revenu est de plus conditionnée à l'apport de la preuve, par le contribuable, de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).

L'exigence de nécessité doit être interprétée largement ; il n'est pas nécessaire que le contribuable n'ait pas acquis le revenu sans la dépense querellée, ou qu'il existe un devoir juridique à faire cette dépense, il suffit qu'économiquement la dépense soit nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne. En d'autres termes, il s'agit de dépenses encourues dans le but de réaliser un revenu (critère de la finalité)

- 12/17 - A/1506/2012 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 167 n. 259 et les arrêts cités). 7)

En l'espèce, le recourant a démontré avoir supporté des dépenses à hauteur de CHF 44'323,62, lesquelles apparaissent effectivement sur les relevés de cartes de crédit produits. Cependant, l'AFC-GE l'a ensuite prié à plusieurs reprises de lui indiquer le rapport de nécessité entre ces frais et son activité professionnelle, et de justifier que ces dépenses avaient fait naître des recettes dans la même année. En réponse, le recourant s'est contenté de soutenir qu'à l'exception d'une somme de CHF 2'474,85 ayant servi à l'achat de vêtements, la totalité de ces frais était bien en rapport avec son activité professionnelle. Par courrier du 20 décembre 2010 le recourant a ainsi attesté que l'intégralité de ces frais était de nature commerciale et que sa clientèle l'avait obligé en 2008 à des frais de représentation importants.

Bien que l'exigence de nécessité doive être interprétée largement, les explications très générales du recourant ne suffisent pas à démontrer de manière satisfaisante la nécessité d'engendrer l'ensemble des frais de représentation au regard de l'activité poursuivie. En effet, il ressort des relevés de cartes de crédit plusieurs dépenses douteuses attribuées par le recourant au poste « frais de représentation ». Par exemple le jour de Noël 2007, une somme de CHF 1'400.- facturée par l'hôtel O\_\_\_\_\_ au Mont-Pèlerin (mais apparaissant sur le relevé de janvier 2008) ou encore une somme de CHF 3'196,35 comptabilisée pour un voyage à Miami, qu'il semble du reste avoir effectué en compagnie de son épouse (CHF 666,88 facturés le 5 mars 2008 par l'hôtel P\_\_\_\_\_ à Miami Beach pour une réservation du 1er au 4 avril 2008 puis durant cette période CHF 2'529,47 de frais facturés par cet hôtel).

Au vu de la nature des dépenses précitées et en application des règles sur la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, il incombait au recourant de justifier davantage le lien entre les frais supportés et l'acquisition de son revenu. Par conséquent, ce grief sera rejeté. 8)

Le recourant conteste en outre le principe du forfait de 40 % opéré par l'AFC-GE sur les frais de représentation.

Selon la jurisprudence, le principe de la praticabilité de l'impôt permet au législateur, dans une certaine mesure, de simplifier les situations imposables et de renoncer à des réglementations de détail afin d'édicter des normes fiscales d'application efficace et facilitée (Arrêts du Tribunal fédéral 1C\_21/2013 et 1C\_22/2013 du 5 juillet 2013 consid. 7).

L'AFC-GE a publié la notice n° 1/2004 du 16 décembre 2004 sur la nature des frais déductibles et les calculs forfaitaires pour les avocats indépendants.

- 13/17 - A/1506/2012

Selon cette notice, une proportion des frais effectifs totaux est admise en déduction pour les frais à usage mixte (privé-professionnel), cette proportion étant fixée par souci de simplification administrative.

La chambre de céans n'est pas liée par cette notice mais, dans la mesure où elle vise à assurer une pratique uniforme, elle ne saurait s'en écarter sans motif.

Il ressort ainsi de cette notice que pour les frais de représentation, 5 % de déduction jusqu'à CHF 400'000.- d'honoraires nets sont admis, puis 4 % sur le solde de ces honoraires, mais au maximum 10 % du revenu net professionnel.

En l'espèce, le recourant a réalisé en 2008 des honoraires nets de CHF 380'356,21 (CHF 424'265,30 d'honoraires bruts - CHF 43'909,09 de charges de personnel). En application de

la notice précitée, le montant déductible maximum admis pour les frais de représentation devrait s'élever à CHF 19'018.-. Or, l'AFC-GE a procédé à une reprise de 40 % sur le total des frais déclarés, ramenant ce poste de CHF 44'323,62 à CHF 26'594.-.

Dans la mesure où le recourant n'a pas suffisamment étayé la nécessité de ses frais de représentation avec l'acquisition de son revenu, l'AFC-GE n'avait pas d'autre choix que de retenir un pourcentage forfaitaire en lieu et place du montant déclaré, afin de tenir compte adéquatement d'une part privée. Certes, l'AFC-GE aurait pu motiver davantage le pourcentage de reprise de 40 %, au stade de la réclamation déjà. Toutefois il s'avère – comme l'a à juste titre relevé le TAPI – que cette reprise est favorable au recourant, lequel aurait pu voir ses frais de représentation ramenés forfaitairement à CHF 19'018.- en application de la notice précitée. A nouveau, si le recourant souhaitait obtenir la déduction de la totalité de ses frais de représentation, il lui appartenait de fournir à l'AFC-GE les preuves et explications conséquentes. Mal fondé, ce grief sera rejeté. 9)

Le recourant conteste ensuite le principe de la reprise forfaitaire de 20 % effectuée sur ses frais de voyage et de déplacement, celle-ci devant s'élever à CHF 5'608,45, correspondant à l'achat de billets d'avion pour sa mère et son épouse. Bien que le recourant ne conclue par expressément à la déduction forfaitaire pour frais de véhicule de CHF 6'000.- dont il s'est prévalu jusqu'à présent, la chambre de céans retiendra que ce point est toujours litigieux dans la mesure où le recourant y conclut a contrario.

Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante. Si un contribuable utilise son véhicule aussi bien pour des trajets privés que professionnels, il est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.1 et la doctrine citée).

- 14/17 - A/1506/2012

S'il encourt des frais supérieurs aux montants fixés forfaitairement, le contribuable a le choix de présenter les pièces justificatives, ce qui implique l'établissement détaillé de l'ensemble des coûts fixes et variables, en particulier du véhicule utilisé, sous déduction d'une part privée pour les kilomètres effectués à titre privé et pour le choix d'un véhicule plus luxueux conformément à l'art. 34 let. a LIFD. Ceci explique qu'il n'est pas admissible de combiner frais forfaitaires et frais effectifs pour calculer le même poste de dépenses. Les forfaits constituent du reste des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables, lesquels peuvent se trouver aussi bien favorisés que défavorisés par le système. Ainsi, le contribuable qui s'estime défavorisé doit prouver les frais qui allègent son imposition et supporter les conséquences de l'absence de justificatif (Arrêts du Tribunal fédéral 1C\_21/2013 et 1C\_22/2013 du 5 juillet 2013 consid. 7 ; 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4).

L'usage, à Genève, est d'admettre, tant en impôt cantonal que fédéral, pour des raisons de simplification, une déduction fiscale équivalente aux 3/5 du total des frais de véhicule enregistrés, dont font partie les dépenses d'essence, pour permettre la distinction avec les frais de déplacements privés (ATA/580/2010 du 31 août 2010 ; ATA/657/2009 du 15 décembre 2009 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/511/2007 du 9 octobre 2007).

Selon le compte de pertes et profits 2008 produit par le recourant, ses frais de voyage et de déplacement se sont élevés à CHF 29'971,56 parmi lesquels sont inclus des frais effectifs de

déplacement et des frais forfaitaires de véhicule de CHF 6'000.- (CHF 500.- x 12). Le recourant ne pouvant pas cumuler les déductions pour frais forfaitaires et frais effectifs, c'est à juste titre que l'AFC-GE a déduit du total déclaré une somme de CHF 6'000.-.

Sur le solde de CHF 23'971,56, il ressort des pièces produites que certaines dépenses comptabilisées ont pour objet des déplacements privés. Afin de délimiter la part privée de la part professionnelle de ces dépenses, l'AFC-GE a prié à plusieurs reprises le recourant de fournir des explications utiles et des justificatifs quant à la nécessité de ces déplacements pour l'acquisition de son revenu. Le recourant a expliqué avoir une clientèle internationale qui l'amenait à effectuer de nombreux déplacements à l'étranger.

Tout comme pour les frais de représentation, ces explications générales ne suffisent pas. Le recourant demande la reprise exclusive des billets d'avion, soutenant que le solde a été dépensé à des fins professionnelles, faute pour l'AFC-GE d'avoir pu démontrer le contraire. Il ressort pourtant de certains relevés que d'autres billets d'avion, au nom du recourant, ont été achetés simultanément à ceux de son épouse et pour les mêmes itinéraires (par exemple le 3 mars 2008, achats de billets d'avion à destination de Paris Charles de Gaulle – Newark – Paris Charles de Gaulle, puis Newark – Miami – Newark, pour un total de CHF 1'085.-). L'on peut se demander si ces voyages accompagnés et pour lesquels

- 15/17 - A/1506/2012 le recourant maintient vouloir la déduction, ne sont pas des voyages d'agrément. A cela s'ajoutent de nombreux voyages à destination de Paris, lieu de domicile de sa femme, pour lesquels on peut légitimement se demander s'ils n'ont pas été effectués à titre privé. En conclusion, force est de constater que le recourant aurait pu apporter des explications un peu plus détaillées à l'intimée, comme cela lui incombait en application des règles de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale.

N'ayant pas le détail entre part professionnelle et part privée, l'AFC-GE se devait d'appliquer un forfait. Il convenait dès lors d'appliquer au solde de CHF 23'971,56 une déduction de 3/5 et d'admettre en conséquence une reprise de CHF 9'589.- (2/5). En l'espèce, l'AFC-GE a procédé à une reprise plus favorable au recourant, de CHF 4'794.- (1/5).

Au vu de ce qui précède, ce grief sera également rejeté. 10) En dernier lieu, le recourant demande la déduction de la totalité des intérêts hypothécaires.

Les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-, sont déduits du revenu (art. 33 al. 1 let. a LIFD ; art. 9 al. 2 let. a LHID ; art. 6 al. 1 aLIPP-V). Cette déduction suppose l'existence d'une dette dont le contribuable répond personnellement et définitivement. Lorsque le contribuable est codébiteur solidaire, il ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement. Par conséquent, il est sans importance que le codébiteur solidaire puisse être recherché pour le tout. Il dispose en effet d'un droit de recours contre l'autre ou les autres codébiteurs solidaires, de sorte qu'en définitive il ne répond de la dette que pour sa part. L'insolvabilité éventuelle des codébiteurs n'y change rien (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.508/2001).

Il ressort de la procuration signée par la sœur du recourant que celle-ci lui a donné pleins pouvoirs pour vendre la propriété de F\_\_\_\_\_ et rembourser la dette hypothécaire, en son nom à elle et pour son compte. Les attestations bancaires stipulent en outre que les cocontractants du crédit hypothécaire sont M. et Mme A\_\_\_\_\_, lesquels en répondent

solidairement.

Les relevés bancaires du compte à partir duquel sont prélevés les intérêts hypothécaires font certes état de versements totalisant CHF 41'400.- effectués par le recourant. Cependant, le fait que ce dernier ait effectivement payé la totalité des intérêts 2008 ne change rien à la situation juridique qui prévaut. En effet, en tant que codébiteur solidaire, le recourant ne peut déduire les intérêts passifs qu'à concurrence de la part de la dette dont il répond définitivement, soit la moitié des intérêts de CHF 41'400.- et non leur totalité.

- 16/17 - A/1506/2012

Partant, ce grief sera écarté. 11) En tous points mal fondé, le recours sera rejeté. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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