

GE_GERICHTE ATA/751/2013 vom 12. November 2013

GE Cour de justice, 2013-11-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_751_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/751/2013 du 12 novembre 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/751/2013 del 12 novembre 2013

Erwägungen

E. 24

mai 2004 avec une société anonyme pour un loyer annuel de CHF 300'000.- et pour des conjoints expressément nommés et leurs trois enfants (nouvelles pièces 1 et 2).

La valeur fiscale des immeubles sis C _____, P _____ et G _____ avait également été déterminée de manière erronée, ce qui devait conduire l'instance de recours à admettre le recours aussi sur ce point.

Comme les justificatifs qu'ils avaient retrouvés (nouvelles pièces 1 à 14 produites devant la chambre administrative) l'attestaient, les frais de « représentation, voyages, réceptions », d'un montant total de CHF 38'210,90, étaient constitués pour l'essentiel de frais de restauration et de mécénat (Orchestre de la Suisse romande [ci-après : OSR] et Cercle du Grand Théâtre de Genève), liés à l'acquisition de clients (contrats), respectivement au maintien de la clientèle ou au développement de l'activité, ce qui les rendait déductibles, selon la pratique publiée par l'AFC-GE (Information n° 7/2002).

Parmi ces nouvelles pièces figuraient également des factures de cotisations, de consommations et de repas du O _____ de Genève à Cologny, de la Société U _____ de Genève, de même qu'une facture de dîner dans les salons privés du

- 11/21 - A/2974/2009 Restaurant E _____ (CHF 5'633.-), une souscription à un championnat de golf à Crans-Montana (Valais) et des factures de livraison de fleurs. 13) Dans sa réponse du 19 juillet 2013, l'autorité intimée a conclu au rejet du recours et à la confirmation du jugement entrepris.

En particulier, c'était à juste titre que le TAPI avait déclaré le recours irrecevable sur les points qui n'avaient pas fait l'objet de l'acte de recours, mais seulement de la réplique, et le principe de l'égalité de traitement n'avait pas été violé. D'après l'intimée, les conclusions des contribuables devaient porter sur un ou des éléments désignés et ce afin que l'AFC-GE ou les instances de recours puissent reconnaître l'objet ou les objets contestés. Ainsi, la contestation et donc les conclusions des recourants ne pouvaient pas porter sur le revenu imposable pris dans sa globalité.

Par ailleurs, les recourants n'avaient à aucun endroit indiqué que les frais de « représentation, voyages, réceptions » mentionnés dans les justificatifs nouvellement produits étaient en relation directe avec un client particulier (bénéficiaire de la prestation) et certains de ces frais apparaissaient comme étant des dépenses personnelles du contribuable ou de son épouse, sans aucun lien avec son activité professionnelle. 14) En l'absence de réplique, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1)

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a

de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 49 al. 1 LPFisc ; art. 140 LIFD par renvoi de l'art. 145 LIFD). 2)

Dans leur recours, les recourants ne remettent pas en cause les solutions apportées par le TAPI aux questions suivantes : valeur des actions B _____ S.A., absence de prise en considération du compte UBS n° _____ et des cotisations AVS par CHF 130'567.-, valeur fiscale des immeubles sis L _____, V _____ 2 et V _____ 1. Ces points ne seront dès lors pas examinés ci-après. 3)

Si le contribuable, malgré une sommation, ne satisfait pas à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes, l'autorité fiscale procède à une taxation d'office (art. 130 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 37 al. 1 LPFisc, qui reprend la teneur

- 12/21 - A/2974/2009 de l'art. 46 al. 3 LHID). Pour ce faire, elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 37 al. 1 LPFisc).

En cas de taxation d'office, la réclamation ne peut porter que sur l'inexactitude manifeste de la taxation. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 39 al. 2 LPFisc ; ATA/471/2012 du 31 juillet 2012 consid. 9 ; ATA/824/2010 du 23 novembre 2010). Selon le Tribunal fédéral, il s'agit d'une exigence dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (RDAF 1998 II 455 ; X. OBERSON, Le contentieux fiscal, in Les procédures en droit fiscal, 2005, p. 727).

Dans le cas présent toutefois, la réclamation était de nature à augmenter la charge fiscale des contribuables et l'AFC-GE – comme le TAPI – est entrée en matière au fond sans restriction. Il sera dès lors fait ci-après abstraction de la jurisprudence précitée. 4)

Il convient tout d'abord de trancher la question de la recevabilité des conclusions ou griefs nouveaux des recourants concernant la valeur des immeubles sis C _____, P _____, N _____, G _____ ainsi que la déductibilité par rapport au revenu de l'impôt immobilier complémentaire 2004, l'instance précédente ayant considéré que ces points n'avaient pas été contestés par les contribuables dans leur recours, mais seulement dans leur réplique, soit tardivement. 5)

Les délais de réclamation et de recours fixés par la loi sont des dispositions impératives de droit public. Conformément à l'art. 16 al. 1 1ère phr. LPA, ils ne sont, en principe, pas susceptibles d'être prolongés, ni même restitués ou suspendus, si ce n'est par le législateur lui-même (ATA/587/2009 du 10 novembre 2009 ; SJ 1989 p. 418). Ainsi, celui qui n'agit pas dans le délai prescrit est forclos et la décision en cause acquiert force obligatoire (ATA/587/2009 précité ; SJ 2000 I 22, consid. 2 p. 23 s. et les références citées). Selon l'art. 16 al. 1 2ème phr. LPA, les cas de force majeure sont réservés.

Aux termes de l'art. 49 LPFisc (conditions du recours), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation du département en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au TAPI (autrefois la Commission cantonale de recours en matière d'impôts) (al. 1) ; il doit indiquer dans l'acte de recours ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve dont il entend se

prévaloir ; les documents servant de preuve doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision ; lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable

- 13/21 - A/2974/2009 pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité (al. 2) ; toute erreur dans la décision attaquée et tout vice de procédure constituent des motifs de recours (al. 3). 6)

L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer au défaut de conclusions (ATA/197/2013 du 26 mars 2013 consid. 6 ; ATA/133/2012 du 13 mars 2012 ; ATA/294/2009 du 16 juin 2009 ; ATA/118/2006 du 7 mars 2006 ; ATA/19/2006 du 17 janvier 2006).

Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/581/2007 du 13 novembre 2007).

La nouveauté d'une conclusion s'apprécie par rapport à l'objet du litige de l'instance précédente, correspondant à l'objet de la décision attaquée qui est déterminé par les conclusions formulées devant ladite instance (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 = RDAF 2011 I 419 [rés.] ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/18/2013 du 8 janvier 2013 consid. 10). N'est donc pas nouvelle une conclusion du recourant n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité devant l'instance précédente ou ne demandant pas autre chose (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

Selon l'art. 68 LPA (nouveaux moyens), sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. 7)

Il ressort des art. 36 al. 2 LPFisc et 131 al. 1 1ère phr. LIFD suscités, que le dispositif d'une décision fiscale, qui règle le rapport juridique comme tel (ATF 136 V 268 consid. 4.5), comprend les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net et capital propre imposables), le taux de l'impôt et les montants d'impôt (U. MEYER / I. VON ZWEHL, L'objet du litige en procédure de droit administratif fédéral, in Mélanges Pierre Moor, 2005, p. 435 ss, spéc. 442 n. 15 ; L. MASMEJAN-FEY, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct [LIFD], 2008, n. 10 ad art. 116 LDIP ; I. ALTHAUS-HOURIET, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct [LIFD], 2008, n. 1 s. ad art. 131 LDIP ; P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 1 ad art. 131 LDIP).

Par conclusion en droit fiscal, il faut comprendre une détermination chiffrée ou pour le moins une indication de laquelle il ressort clairement de quelle manière le recourant entend faire modifier la décision attaquée (H. CASANOVA, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct [LIFD], 2008, n. 24 ad art. 140 LDIP ; P. AGNER / A. DIGERONIMO / H.-J. NEUHAUS / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, 2001, n. 2a ad art. 140 LDIP).

- 14/21 - A/2974/2009

La motivation du recours sert quant à elle à justifier en fait ou en droit le bien-fondé des conclusions prises (H. CASANOVA, op. cit., n. 24 ad art. 140 LDIP ; U. MEYER / I. VON ZWEHL, op. cit., p. 442 n. 16).

Il découle de ces principes les exemples qui suivent. Si par exemple l'autorité fiscale demande, de manière nouvelle devant le Tribunal fédéral et comme seul objet du recours, le rejet de toute provision, alors qu'elle en avait admis une à hauteur de CHF 153'446.-, elle prend des conclusions nouvelles puisqu'elle sollicite ainsi une augmentation du bénéfice et du capital imposables par rapport à ses propres conclusions devant les instances cantonales (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; cf. également Arrêt du Tribunal fédéral 2C_788/2010 du 18 mars 2011 consid. 4.5). En droit des assurances sociales, la réduction en tant que telle d'une rente d'invalidité nouvellement invoquée par l'autorité devant le Tribunal fédéral ne constitue pas une modification de l'objet du litige et donc pas une conclusion nouvelle, mais un nouvel argument juridique recevable, dans la mesure où seule la rente et son montant sont l'objet du litige et que la réduction sollicitée ne conduit pas à un montant de la rente inférieur à celui admis précédemment par l'autorité (ATF 136 V 362 = RDAF 2011 I 419 [rés.]).

Dans un arrêt de 2007, la chambre de céans a déclaré irrecevable l'invocation nouvelle formulée en réplique de la déductibilité de l'impôt immobilier complémentaire, seule question restant litigieuse après que l'AFC-GE ait fait entièrement droit aux conclusions des recourants (ATA/581/2007 précité). 8)

En l'espèce, la demande de prise en considération de l'impôt immobilier complémentaire 2004 en tant que charge déductible du revenu 2004, formulée par les recourants seulement dans leur réplique devant le TAPI, tend à l'ajout d'une déduction qui n'avait pas été sollicitée dans leur recours, ni du reste en procédure de réclamation. Cet ajout n'est pas compensé, à concurrence du même montant, par l'abandon, par les recourants, d'un élément ayant une influence directe sur le revenu imposable, par exemple une autre déduction ou la déclaration de revenus d'un montant inférieur.

Cette demande de prise en compte de l'impôt immobilier complémentaire à titre de déduction, dans la mesure où son admission entraînerait une réduction du revenu imposable, constitue une conclusion nouvelle qui, faute d'avoir été formulée dans le recours, est en principe irrecevable. 9)

Néanmoins, indépendamment de la question du principe de l'égalité des armes invoqué par les recourants, la chambre administrative, dans la mesure où la taxation n'est pas définitive, fera usage de la faculté que lui octroient les art. 54 LPFisc et 142 al. 4 LIFD (par renvoi de l'art. 145 LIFD) d'aller au-delà des conclusions des parties et de déterminer à nouveau tous les éléments imposables.

- 15/21 - A/2974/2009 10) A teneur de la décision de la CCRA du 15 février 2010 (DCCR/239/2010), le refus de considérer l'impôt immobilier complémentaire comme des frais d'entretien au sens large à déduire du revenu (art. 9 let. c 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 - aLIPP-V - D 3 16 ; art. 1 al. 1 du règlement d'application 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 19 décembre 2001 - aRIPP-V - D 3 16.01) est contraire à l'art. 9 al. 1 LHID.

Suivant cette décision, l'AFC-GE ajoute désormais automatiquement la déduction, au plan cantonal et communal, de l'impôt immobilier complémentaire (<http://ge.ch/impots/limpot-immobilier-complementaire-peut-eg>).

Les recourants se verront dès lors, concernant l'ICC 2004, accorder la déduction de l'impôt immobilier complémentaire 2004 sur leur revenu 2004. 11) L'ajout, au stade de la réplique devant l'instance précédente seulement, des immeubles sis C _____, P _____, N _____, G _____ aux immeubles pour lesquels les recourants avaient déjà sollicité la prise en compte des prix d'acquisition pour déterminer leur valeur, n'entraîne pas nécessairement une diminution de la fortune imposable et/ou du montant de l'impôt immobilier complémentaire tels que fixés dans les décisions sur réclamation litigieuses. En outre, ces valeurs invoquées ne sont pas étrangères à la déclaration fiscale déposée dans le cadre de la réclamation et l'AFC-GE a répondu au fond sur ces points dans sa duplique devant le TAPI, sans se prévaloir de leur éventuelle irrecevabilité.

Cet ajout doit, au regard de ces circonstances, être considéré comme recevable, en vertu de l'art. 68 LPA. 12) Aux termes de l'art. 14 al. 1 LHID, la fortune est estimée à la valeur vénale ; toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée.

En vertu de l'art. 7 aLIPP-III, l'évaluation des immeubles situés dans le canton est faite d'après les principes suivants :

a) la valeur des immeubles locatifs est calculée en capitalisant l'état locatif annuel aux taux fixés chaque année par le Conseil d'Etat, sur proposition d'une commission d'experts, composée paritairement de représentants de l'administration fiscale et de personnes spécialement qualifiées en matière de propriétés immobilières et désignées par le département ; l'état locatif annuel se détermine d'après les loyers obtenus des locaux loués et des loyers qui pourraient

- 16/21 - A/2974/2009 être obtenus de ceux susceptibles d'être loués, y compris ceux occupés par le propriétaire et sa famille ;

(...)

e) les autres immeubles, notamment les villas, parcs, jardins d'agrément, ainsi que les immeubles en copropriété par étage, sont estimés en tenant compte du coût de leur construction, de leur état de vétusté, de leur ancienneté, des nuisances éventuelles, de leur situation, des servitudes et autres charges foncières les grevant, de prix d'achats récents ou d'attribution ensuite de succession ou de donation et des prix obtenus pour d'autres propriétés de même nature qui se trouvent dans des conditions analogues, à l'exception des ventes effectuées à des prix de caractère spéculatif ; cette estimation est diminuée de 4 % par année d'occupation continue par le même propriétaire ou usufruitier, jusqu'à concurrence de 40 % ; (...).

Selon l'art. 4 aRIPP-III, pour l'année fiscale 2004, les taux de capitalisation des immeubles locatifs étaient les suivants :

a) 6,70 % pour les immeubles de logements dont l'âge est inférieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ;

b) 8,24 % pour les immeubles de logements dont l'âge est égal ou supérieur à 20 ans au 31 décembre ou à la fin de l'assujettissement ;

c) 6,75 % pour les immeubles HBM, HLM, HCM, et HM ;

d) 7,08 % pour les immeubles commerciaux et les autres immeubles locatifs.

Le législateur cantonal n'a pas fait de distinction, à l'art. 7 aLIPP-III, entre l'estimation des immeubles selon que ceux-ci relèvent de la fortune commerciale ou privée d'un contribuable. Par ailleurs, la règle spécifique prévue par le droit cantonal pour évaluer les immeubles locatifs s'insère dans le cadre défini - largement - par l'art. 14 al. 1 LHID : le principe de la capitalisation de l'état locatif inscrit à l'art. 7 let. a aLIPP-III renvoie en effet à la valeur de rendement, tandis que la prise en considération, pour déterminer le taux de capitalisation applicable, des transactions constatées sur le marché ou de l'âge des logements (cf. art. 7 let. a aLIPP-III en liaison avec les art. 3 al. 1 et 4 let. a et b aRIPP-III) se réfère à des critères qui relèvent plus particulièrement de la valeur vénale (ATF 134 II 207 consid. 3.8).

Enfin, s'agissant de l'impôt immobilier complémentaire, l'art. 76 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) ne prévoit pas une méthode pour déterminer la valeur des immeubles qui soit différente de celle utilisée pour la fortune.

- 17/21 - A/2974/2009 13) Dans le cas présent, dans leur recours, les recourants se contentent de soutenir sur la base de l'art. 7 let. e aLIPP-III, concernant les immeubles sis C_____, P_____ et G_____, que leur valeur fiscale a été déterminée de manière erronée, ce qui devrait conduire l'instance de recours à admettre le recours aussi sur ce point. Ils ne font en particulier valoir aucun argument contre l'explication formulée par l'AFC-GE dans sa duplique devant le TAPI, selon laquelle ces biens avaient été pris en compte à leur valeur d'acquisition et que la différence entre les valeurs retenues par les contribuables et l'AFC-GE semblait provenir du fait que les premiers ne tenaient pas compte des diverses opérations (par exemple les achats de copropriété) qui avaient augmenté la valeur originelle, non pas par la capitalisation, mais simplement par l'augmentation du bien immobilier. Enfin, ils ne produisent aucune pièce à l'appui de leurs griefs.

Le contribuable devant prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/571/2013 du 28 août 2013 consid. 12), et en l'absence de toute démonstration concernant ces trois immeubles, il y a lieu de débouter les recourants sur ce point. 14) Concernant la villa du chemin N_____, la valeur fiscale de CHF 3'640'777.- retenue par l'intimée correspond au « capital total » que les contribuables avaient eux-mêmes déclaré dans le cadre de leur réclamation et qui résulte de la capitalisation de l'état locatif au taux de 8,24 %, lequel est plus favorable que celui de 7,08 % employé par le TAPI pour déterminer la valeur fiscale des immeubles sis L_____, V_____2 et V_____1.

Cela étant, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas lui demander de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (Arrêt du Tribunal fédéral précité 2C_47/2009 consid. 5.4 ; ATA/303/2013 du 14 mai 2013 consid. 4 ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés (Arrêt du Tribunal fédéral précité 2C_47/2009 consid. 5.4).

Or, en l'occurrence, les recourants ont, par le second contrat de bail produit à l'appui du présent recours, démontré que la villa louée et l'appartement en annexe ne comprenaient pas plus de deux logements. En particulier, le fait qu'il y ait sept chambres à coucher pour cinq personnes dans la villa n'est pas invraisemblable, s'agissant d'une habitation luxueuse, avec

un loyer très élevé.

Contre les faits ressortant de ce contrat, l'intimée n'a fait valoir aucun élément de fait ou de droit.

- 18/21 - A/2974/2009

Dans ces conditions, au regard de la pratique de l'AFC-GE, selon laquelle « est réputé immeuble locatif, un bâtiment qui comprend plus de deux appartements » (Guide fiscal 2004, p. 41), la cause sera renvoyée à celle-ci et elle sera invitée à prendre en compte la valeur d'acquisition pour la villa de N_____ pour l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire. 15) Il reste à trancher la question de savoir si les frais de « représentation, voyages, réceptions » de CHF 38'210.- invoqués par les recourants doivent ou non être déduits des revenus professionnels de l'époux. 16) Aux termes de 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.

En vertu de l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, sont déduits des revenus, pour une activité lucrative indépendante, les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En font notamment partie les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (let. a).

La question de la déduction des pertes liées à une activité lucrative indépendante est réglée de manière similaire par les législations fiscales cantonale et fédérale (ATA/146/2011 du 8 mars 2011 consid. 6 ; ATA/126/2010 du 2 mars 2010 consid. 6 ; dans ce sens également : circulaire de la direction de l'AFC-GE du 22 novembre 2002 aux associations professionnelles [Information n° 7/2002]). Le présent contentieux relatif à l'ICC et l'IFD peut donc en l'espèce être tranché suivant les mêmes principes.

D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle, en particulier les salaires, les primes d'assurances professionnelles, les frais de transport (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2012 et 2C_613/2012 du 26 février 2013 consid. 7.3.1 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 172 n. 275). La possibilité de déduire ces frais est conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. 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. 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_612/2012 et 2C_613/2012 précité consid. 7.3.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2 ; ATA/715/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3).

Seuls les frais effectivement exposés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut ; il ne peut s'agir ni de

- 19/21 - A/2974/2009 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 (ATA/378/2007 du 7 août 2007 consid. 7c ; ATA/169/2007 du 3 avril 2007). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial

justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste. Pour des frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels sont les clients et relations d'affaires qui ont bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/378/2007 précité consid. 7c). 17) Ces principes ne sont pas contredits par la lettre adressée le 22 novembre 2002 par le directeur général de l'AFC-GE aux associations professionnelles (Information n° 7/2002), invoquée par les recourants. A teneur de cette lettre (p. 3), seuls les frais en étroite corrélation avec l'activité exercée peuvent être admis en déduction du revenu réalisé, ce qui suppose que seuls des frais effectifs et justifiés peuvent être pris en considération. 18) En l'espèce, les factures produites à l'appui du présent recours (OSR, Cercle du Grand Théâtre de Genève, Golf-Club de Genève, Société nautique de Genève, Restaurant des Eaux-Vives, championnat de golf à Crans-Montana [Valais], fleuriste) ne permettent nullement de déterminer si les frais en résultant étaient ou non en corrélation étroite avec l'activité de courtier en immeubles du recourant ou s'ils étaient destinés à sa convenance personnelle ou à celle de sa famille. Les recourants n'ont en particulier ni allégué ni démontré pour quels clients et relations d'affaires précisément ces dépenses avaient été consenties.

C'est en conséquence à juste titre que ni l'intimée ni l'instance précédente n'ont admis les frais de « représentation, voyages, réceptions » en déduction des revenus professionnels de l'époux. 19) En définitive, le recours est partiellement admis, en ce sens que la cause sera renvoyée à l'intimée afin qu'elle procède à la déduction de l'impôt immobilier complémentaire 2004 sur le revenu 2004 des contribuables et prenne en compte la valeur d'acquisition de la villa du chemin N _____ à Vandoeuvres pour l'impôt sur la fortune et l'impôt immobilier complémentaire, dans le sens des considérants. 20) Vu l'issue du litige, un émolument – réduit – de CHF 500.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants, qui succombent en partie (art. 87 al. 1 LPA). Une indemnité de procédure de CHF 1'000.- leur sera en revanche allouée, à charge de l'Etat de Genève (art. 87 al. 2 LPA).

- 20/21 - A/2974/2009

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