

BGer 2C_370/2016 vom 28. März 2017

Bundesgericht, 2017-03-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_370_2016

FR: TF 2C_370/2016 du 28 mars 2017

IT: TF 2C_370/2016 del 28 marzo 2017

Erwägungen

E. 1.1

L'autorité précédente a rendu un seul arrêt valant pour les impôts cantonal et communal, d'une part, et pour l'impôt fédéral direct, d'autre part, ce qui est admissible (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). La Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt fédéral direct (2C_371/2016), l'autre l'impôt cantonal et communal (2C_370/2016). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 PCF).

E. 1.2

La décision attaquée relève du droit public et aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte (art. 82 let. a LTF ; art. 146 LIFD et art. 73 al. 1 LHID).

E. 1.3

Déposé en temps utile compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites s'agissant de l'impôt fédéral direct (art. 42 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue par un tribunal supérieur de dernière instance cantonale (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Par ailleurs, les recourants ont participé à la procédure devant l'instance précédente, sont particulièrement atteints par la décision entreprise en tant que contribuables et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Ils ont ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Le présent recours est donc recevable comme recours en matière de droit public, s'agissant de l'impôt fédéral direct.

E. 1.4

Les recourants ne formulent en revanche aucun grief en matière d'impôt cantonal et communal: ils n'invoquent du reste aucune disposition de la loi sur l'harmonisation fiscale ou du droit fiscal cantonal. Il s'ensuit que d'éventuelles conclusions en matière d'impôt cantonal et communal doivent être déclarées irrecevables parce qu'elles ne sont pas motivées (cf. art. 42 al. 2 LTF ; arrêts 2C_888/2014 et 2C_889/2014 du 7 juin 2015 consid. 2.2).

E. 2.1

Invoquant une violation des art. 18 al. 1, 123 et 130 LIFD , les recourants soutiennent que l'Administration fiscale cantonale a procédé à tort à une taxation par estimation. Elle aurait dû instruire le dossier sur la base de leur comptabilité effective, qu'ils étaient prêts à mettre à la disposition des autorités. Ils estiment également que les autorités cantonales ont abusé de leur liberté d'appréciation (art. 9 Cst.) en se fondant sur les reprises opérées par l'Administration fédérale. Le seul fait que l'Administration fédérale ait constaté qu'un

montant d'environ 14'000 fr. n'avait pas été déclaré ne pouvait pas, sans violer l'interdiction d'arbitraire, aboutir à la reprise d'un chiffre d'affaires pour un montant global de 315'793 fr.

E. 2.2

Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD). L' art. 58 LIFD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 18 al. 3 LIFD). Par conséquent, le revenu imposable de l'indépendant astreint à tenir une comptabilité (art. 934 CO) résulte du solde du compte de résultats, conformément au principe de l'autorité du bilan commercial institué par l' art. 58 LIFD . Selon ce principe, le bénéfice imposable des personnes physiques et morales repose sur le bénéfice tel qu'il ressort du compte de résultats établi selon les règles du droit commercial. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial (art. 662a CO) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (art. 58 LIFD ; ATF 141 II 83 consid. 3 p. 85; 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 119 Ib 111 consid. 2c p. 114 s.).

En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas dans deux hypothèses: d'abord, lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel, mais aussi lorsqu'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas quant au fond avec l'état réel des faits, soit parce qu'il y a divergence entre ces résultats et l'évolution de la fortune du contribuable ou son train de vie, soit parce qu'il y a une divergence entre ces résultats et ceux qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche de la profession en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces différences (arrêt 2C_419/2010 du 13 octobre 2010 consid. 3.2; ATF 106 Ib 311 consid. 3b p. 313 ss).

E. 2.3

D'après l' art. 130 al. 1 et 2 LIFD , l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

Selon la jurisprudence, il convient de bien distinguer la fonction des coefficients expérimentaux qui permettent de vérifier la validité matérielle d'une comptabilité commerciale tenue en bonne et due forme de celle, prévue par l' art. 130 al. 2 LIFD , qui permet d'arrêter un bénéfice imposable lorsque la comptabilité n'a pas de valeur probante. Lorsqu'il s'agit de vérifier la validité matérielle d'une comptabilité commerciale tenue en bonne et due forme, la marge commerciale à vérifier ne s'écarte de manière manifeste des données d'expérience que si elle se situe en dehors des limites de la dispersion, soit lorsque les résultats comptabilisés se situent en dehors des limites - supérieure et inférieure - de la dispersion que l'on appelle le " quartile central " (ATF 106 Ib 311 consid. 3c et 3d p. 315 ss et les références citées; voir sur ces questions: TONY WAIBEL, Die

Ermessenseinschätzung bei Selbständigerwerbenden, Thèse St Gall 1983, p. 89 ss, 111 ss et 118 ss). C'est à l'administration fiscale de démontrer cet écart manifeste. En revanche, lorsqu'il s'agit d'arrêter un bénéfice imposable en l'absence de valeur probante de la comptabilité, le coefficient expérimental ne devra être écarté que s'il est manifestement inexact, ce qu'il incombe au contribuable de démontrer (arrêt 2C_419/2010 du 13 octobre 2010 consid. 3.2).

E. 2.4

En l'espèce, l'instance précédente a constaté à bon droit que la comptabilité des recourants violait l'art. 959 CO (dans sa version encore en vigueur pour les exercices comptables en cause), selon lequel le compte d'exploitation et le bilan annuel doivent être complets, clairs et faciles à consulter, puisque les livres des exercices 2008 à 2010 ne comprenaient pas des recettes pour un montant de 14'025 fr. 55. Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultat ne reflète pas le bénéfice réel, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (arrêt 2P.195/2005 du 16 février 2006 consid. 3.1; FRANCIS CAGIANUT, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in: Archives 37, p. 137 ss, p. 142). L'autorité intimée était par conséquent autorisée à procéder par voie d'estimation, comme l'a confirmé l'instance précédente, et pouvait, pour ce motif également, s'écarter des documents comptables des recourants. Les seules affirmations de ces derniers selon lesquelles ils tenaient une comptabilité organisée et que les erreurs ne portaient que sur quatre clients ne suffisaient pas à rendre à celle-ci son caractère probant, dès lors précisément qu'un défaut de comptabilisation de recettes a été mis en évidence en violation des règles impératives du droit de la comptabilité commerciale.

E. 2.5

En l'absence de comptabilité probante pour les périodes fiscales en cause soit 2007 à 2010, il appartenait à l'autorité intimée d'établir les éléments imposables par appréciation en prenant en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. A cet effet, l'autorité intimée pouvait sans violer l'art. 130 LIFD, se fonder sur les contrôles par pointage effectués par l'Administration fédérale des contributions en matière de TVA sur les années 2008 à 2010 et utiliser les données chiffrées qui en ressortaient, soit la mise en évidence de recettes non comptabilisées correspondant à une moyenne de 9,62% du chiffre d'affaires sur les années 2008 à 2010. Il s'agit en effet de données comptables qui pouvaient être constatées aussi bien par les services de révision de l'Administration fédérale des contributions en matière de TVA que par les services de révision de l'Administration fiscale cantonale et que la première pouvait spontanément communiquer à la deuxième en application de l'art. 112 al. 1, 2e phrase, LIFD. Ces données - qui pouvaient au demeurant être critiquées en procédure de rappel d'impôt direct, parce qu'elles ne faisaient pas partie du dispositif des décisions TVA du 5 décembre 2012 entrées en force - ne sont du reste pas contestées par les recourants.

E. 2.6

Les recourants soutiennent en vain que la méthode de calcul employée par l'autorité intimée et confirmée par l'instance précédente conduit à un résultat arbitraire. Ils perdent de vue qu'après avoir initialement ajouté 8% aux chiffres d'affaires des années 2008 à 2010, l'Administration fédérale des contributions et l'arrêt attaqué ont pu constater, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que la marge brute de l'activité

indépendante de boucherie des recourants passait de 26% à 31% de manière à correspondre aux coefficients expérimentaux récoltés pour la branche en cause en Suisse tout en tenant compte des livraisons à des clubs portugais pour lesquelles les recourants avaient accepté une marge réduite. A cela s'ajoute que, sur réclamation des recourants, l'autorité intimée a à bon droit abaissé le supplément de chiffre d'affaires de 8% à 5%, réduisant automatiquement la marge brute à comparer avec les coefficients expérimentaux, afin de prendre en considération la pression sur les marges de la branche en région frontalière genevoise. Dans ces conditions, le résultat des reprises non seulement n'est pas critiquable mais résulte bien plutôt d'une appréciation consciencieuse des particularités de la cause, dès lors qu'il correspond aux coefficients expérimentaux suisses ajustés aux conditions locales et spécifiques (cf. les livraisons à marge réduite) de l'activité lucrative indépendante des recourants. Les recourants n'ont pas réussi à démontrer que les coefficients étaient manifestement inexacts.

Le recours doit par conséquent être rejeté sur ce point.

E. 3

Les recourants contestent le montant de l'amende mise à leur charge. En vertu de l' art. 175 al. 2 LIFD , l'amende est en règle générale fixée au montant de l'impôt soustrait. Le Tribunal fédéral n'examine le montant de l'amende pour soustraction d'impôt ou tentative de soustraction que sous l'angle de l'excès ou de l'abus du pouvoir d'appréciation. Par conséquent, il n'annule une amende fiscale que si l'instance précédente a abusé ou excédé le cadre pénal, s'est écartée de considérations juridiques ou a arbitrairement fixé une peine trop légère ou trop lourde (cf. arrêt 2C_173/2016 du 22 avril 2016 consid. 9.3.1 et les arrêts cités). En l'espèce, il peut être renvoyé aux considérants de l'arrêt attaqué qui exposent et appliquent correctement la jurisprudence en matière de soustraction fiscale.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et à son irrecevabilité en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 65 et 66 al. 1 al. 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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