

# **GE\_GERICHTE ATA/1026/2024 vom 27. August 2024**

GE Cour de justice, 2024-08-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_1026\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1026_2024)

FR: GE\_GERICHTE ATA/1026/2024 du 27 août 2024

IT: GE\_GERICHTE ATA/1026/2024 del 27 agosto 2024

## **Regeste**

Résumé: recours d'un contribuable contre le jugement du TAPI confirmant les décisions de taxation pour les années 2014 (à la suite d'un rappel d'impôt) et 2015 à 2020 (sans rappel d'impôt) et les amendes prononcées à son encontre pour soustraction d'impôt (2014) et tentative de soustraction (2015 à 2020). Prescription du droit de procéder à la taxation de la période fiscale 2015. Confirmation des reprises liées aux frais du véhicule Audi Q5 (parking, assurance et leasing) du contribuable, ces frais étant des frais privés non déductibles. Prise en compte d'une déduction de CHF 6'500.- à titre de charge de famille pour l'IFD 2018. Dès lors qu'un rappel d'impôt et une amende pour soustraction fiscale ont été prononcés à l'encontre du contribuable pour l'année 2014, l'AFC-GE était tenue d'office de calculer provisoirement le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû pour cette période et de tenir compte des provisions correspondantes ; ces considérations s'appliquent mutatis mutandis pour les années 2015 à 2020, qui ont donné lieu à l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction et à des amendes. Amendes fondées tant dans leur principe que dans leur quotité. Admission partielle du recours et renvoi de la cause à l'AFC-GE.

## **Erwägungen**

### **E. 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. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

- 9/36 - A/4437/2022

### **E. 2**

Le recourant conclut à titre préalable à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé sur le recours pendant devant le Tribunal fédéral contre l'ATA/1183/2023 (cause A/4435/2022). Toutefois, le Tribunal fédéral a rendu son arrêt le 26 juin 2024 (cause 9C\_762/2023), si bien que la requête est devenue sans objet et que la suspension ne sera en conséquence pas prononcée.

### **E. 3**

Le recourant conclut également, à titre préalable toujours, à la jonction de la procédure avec la cause concernant l'exercice fiscal 2013 (A/4436/2022), dans la mesure où ces deux causes porteraient sur le même complexe de fait et s'adresseraient à un seul et même contribuable.

### **E. 3.1**

Selon l'art. 70 LPA, l'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation identique ou à une cause juridique commune (al. 1). La jonction n'est toutefois pas ordonnée si la première procédure est en état d'être jugée alors que la ou les autres viennent d'être introduites (al. 2). Selon la jurisprudence de la chambre de céans, il n'y a pas lieu de procéder à une jonction de causes lorsque des procédures portant sur des décisions rendues par la même autorité et prises en vertu des dispositions de la même loi visent un complexe de faits différent ou ne concernent pas les mêmes parties (ATA/557/2021 du 25 mai 2021 consid. 3a ; ATA/92/2016 du 2 février 2016 consid. 3b et les arrêts cités).

### **E. 3.2**

En l'espèce, la présente cause et celle enregistrée sous le n° A/4436/2022 sont certes les deux en état d'être jugées. Toutefois, elles ne portent pas sur les mêmes années fiscales, visent un complexe de faits différent sur certains points et soulèvent certaines questions juridiques différentes, la présente cause abordant notamment la problématique de reprises en lien avec l'un des véhicules du recourant et la déductibilité d'une charge de famille pour sa fille majeure, contrairement à la cause A/4436/2022. Pour ces raisons, il n'y a pas lieu de procéder à la jonction des procédures.

### **E. 4**

Il convient au préalable de déterminer le droit matériel applicable.

#### **E. 4.1**

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (ATF 140 I 68 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5).

#### **E. 4.2**

En l'espèce, les périodes fiscales concernées sont les années 2014 à 2020. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant chacune de ces périodes, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la LIFD et, pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et de la LPFisc.

### **E. 5**

Il convient également de délimiter l'objet du litige.

- 10/36 - A/4437/2022

#### **E. 5.1**

L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est à dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout

au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés (ATA/688/2024 du 10 juin 2024 consid. 2.3 ; ATA/330/2023 du 28 mars 2023 consid. 3a).

## **E. 5.2**

Les art. 151 al. 1 LIFD et 59 al. 1 LPFisc prévoient que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt constitue la perception après coup d'impôts qui n'ont, à tort, pas été perçus dans le cadre de la procédure de taxation. Il constitue le pendant, en faveur du fisc, de la procédure de révision et permet à l'autorité de revenir sur une décision entrée en force. Le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Les nouveaux arguments que le contribuable peut faire valoir de son côté pour diminuer l'imposition dans la procédure de rappel d'impôt sont limités, dès lors qu'il ne doit pas pouvoir profiter de la procédure de rappel d'impôt pour revenir librement sur l'ensemble de la taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, le contribuable peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui font l'objet du rappel d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_122/2022 du 15 décembre 2022 consid. 13. 1 et les arrêts cités).

## **E. 5.3**

En l'espèce, comme l'a retenu à bon droit le TAPI, les taxations initiales du recourant pour l'année 2014 n'ont pas été contestées. Elles sont donc entrées en force concernant les éléments retenus, en particulier une demi-charge de famille pour la fille du recourant (déduction) et le chiffre d'affaires que ce dernier a déclaré pour cette période. Les bordereaux de rappel d'impôt 2014 établis le 26 janvier 2022 ne portent pas sur ces deux éléments, mais sur les reprises des charges liées à son activité indépendante et sur sa fortune non déclarée. Par conséquent, le recourant n'est pas autorisé à faire valoir, à titre de déduction pour l'année 2014, une charge complète de famille. De plus, c'est à juste titre, compte tenu de ce qui précède, qu'il ne fait

- 11/36 - A/4437/2022 plus valoir en déduction, pour l'année 2014, le montant de CHF 48'020.90 qu'il aurait restitué à un client au cours de cette même année. Le litige porte ainsi sur le bien-fondé des reprises effectuées en lien avec son véhicule (activité indépendante) pour les années 2014 à 2020, sur l'admissibilité de la déduction d'une charge de famille complète pour les années 2015 à 2018, sur l'admissibilité de la déduction de provisions pour les cotisations AVS en relation avec les revenus repris en matière d'ICC et IFD 2014 à 2020 ainsi que sur le bien-fondé des amendes infligées pour la soustraction des ICC et IFD 2014 et la tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 à 2020.

## **E. 6**

Se pose la question de la prescription.

### **E. 6.1**

La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative examine d'office (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; ATA/259/2024 du 27 février 2024 consid. 3.1 et l'arrêt cité) tant pour l'IFD que les ICC, lorsque celles-ci se fondent sur le droit fédéral (ATF 138 II 169 consid. 3.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 4).

### **E. 6.2**

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 22 al. 1 LPFisc). Pour les personnes physiques, la période fiscale correspond à l'année civile (art. 40 al. 1 LIFD et 60 al. 2 LIPP). Par conséquent, les délais de prescription commencent à courir le 1er janvier de l'année suivante (Lydia MASMEJEAN-FEY/Guillaume VIANIN, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand de la LIFD, 2e éd., 2017, n. 6a ad art. 120). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD et 22 al. 2 let. a LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir notamment lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 120 al. 3 let. a LIFD et 22 al. 3 let. a LPFisc) ou lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (art. 120 al. 3 let. d LIFD et art. 22 al. 3 let. d LPFisc). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD et art. 22 al. 4 LIFD). Ces dispositions s'appliquent également à la tentative de soustraction, l'information de l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt constituant une mesure par laquelle l'autorité fiscale signale au contribuable sa volonté de procéder par la suite à sa taxation (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4.2).

### **E. 6.3**

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 5 ; 2C\_700/2022 du

- 12/36 - A/4437/2022 25 novembre 2022 consid. 4.1 et la référence citée). En revanche, en ce qui concerne la poursuite pénale pour soustraction fiscale (consommée ou tentée), le nouveau droit, entré en vigueur le 1er janvier 2017 (RO 2015 779 ; FF 2012 2649), s'applique au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant son entrée en vigueur s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (principe de la *lex mitior* ; art. 205f LIFD et 78f LHID).

### **E. 6.4**

Le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 152 al. 1 LIFD). Le droit de procéder au rappel d'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (art. 152 al. 3 LIFD ; ATF 140 I 68 consid. 6.1). Les art. 61 al. 1 et 3 LPFisc et 53 al. 2 et 3 LHID posent les mêmes principes. La problématique peut donc être examinée conjointement pour l'IFD et les ICC (ATA/1183/2023 précité consid. 4.1.1).

### **E. 6.5**

Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée se prescrivait par dix ans – mais dans tous les cas par quinze ans – à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée ou l'avait été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 aLIFD). La prescription était interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable (art. 184 al. 2 aLIFD). Depuis le 1er janvier 2017, le délai de prescription est de dix ans et il ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance dudit délai (art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD). L'art. 58 al. 1 et 3 LHID, en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a un contenu identique à celui de l'art. 184 LIFD. Il a été repris en droit cantonal à l'art. 77 LPFisc, selon lequel la poursuite pénale pour soustraction d'impôt consommée se prescrit par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 77 al. 1 let. b LPFisc). La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité compétente (art. 75) avant l'échéance du délai de prescription (art. 77 al. 2 LPFisc).

### **E. 6.6**

Avant le 1er janvier 2017, la poursuite de la tentative de soustraction se prescrivait par quatre ans – mais dans tous les cas par six ans – à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction avait été commise (ancien art. 184 al. 1 let. a et al. 2 LIFD [RO 1991 1184 p. 1242 s.]). Depuis cette même date, la poursuite pénale se prescrit par six ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la tentative de soustraction a été commise (art. 184 al. 1 let. a LIFD).

### **E. 6.7**

En l'occurrence, un avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié au recourant le 7 juillet 2017 pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2014. Le délai de prescription de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD, 53 al. 2 LHID et

- 13/36 - A/4437/2022 61 al. 1 LPFisc a ainsi été respecté. Le délai de péremption de quinze ans n'est quant à lui pas encore atteint. En ce qui concerne la soustraction d'impôts pour l'année 2014, l'autorité fiscale a établi le 26 janvier 2022 un bordereau d'amende IFD et ICC, soit moins de dix ans avant la fin de cette année fiscale. En application du nouveau droit, qui prévoit que la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente avant l'échéance du délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale, la poursuite pénale n'est pas prescrite. Il en va de même en application de l'ancien droit, qui prévoyait un délai absolu de quinze ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'avait pas été effectuée. Un avis d'ouverture de la procédure en tentative de soustraction d'impôt pour les années 2015 à 2020 a été notifié au recourant le 5 novembre 2021 et des bordereaux de taxation pour les années 2015 à 2020 lui ont été notifiés le 26 janvier 2022. Ainsi, le délai de prescription de cinq ans des art. 120 al. 1 LIFD et 22 al. 1 LPFisc n'a pas été interrompu à temps pour l'année 2015, arrivant à échéance le 1er janvier 2021, si bien que le droit de procéder à la taxation pour cette année-là est prescrit, ce que la chambre de céans constatera. En revanche, pour les années 2016 à 2020, l'avis d'ouverture du 5 novembre 2021 a eu pour effet d'interrompre le délai de prescription de chacune de ces années, qui n'était pas encore arrivé à échéance (1er janvier 2022 pour l'année la plus ancienne [2016]), et de faire partir un nouveau délai de prescription de cinq ans, qui a depuis lors été suspendu tant par la procédure de réclamation

que par la procédure de recours. Le délai de prescription relatif de cinq ans n'est dès lors pas atteint pour les années 2016 à 2020, pas plus que le délai absolu de quinze ans. Le droit de procéder à la taxation de ces périodes fiscales n'est donc pas prescrit. Enfin, le délai de prescription de la poursuite pénale pour tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 à 2020 n'a pas encore commencé à courir, puisque la procédure de taxation au cours de laquelle les tentatives de soustraction auraient été commises n'est pas encore close, dès lors qu'elle fait l'objet du présent litige.

## **E. 7**

Le recourant conteste les reprises liées à son véhicule K\_\_\_\_\_ (parking/boxes, assurance et leasing), l'intimée ayant refusé d'admettre en déduction les charges y relatives.

### **E. 7.1**

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). L'art. 18 al. 1 LIFD dispose en particulier que 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. Constituent notamment de tels revenus tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). L'art. 58, qui porte sur la détermination du bénéfice net des personnes morales, s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (al. 3).

- 14/36 - A/4437/2022

### **E. 7.2**

Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD ainsi qu'aux art. 29 à 37 LIPP (art. 25 LIFD ; art. 28 LIPP). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD ; art. 30 LIPP), en particulier, pour les ICC, 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 (art. 30 let. a LIPP) et le loyer des locaux et des immeubles qui sont affectés à l'exercice d'un commerce, d'une industrie, d'une profession ou d'un métier (art. 30 let. b LIPP). Peuvent être déduits du revenu brut en tant que frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel notamment les loyers versés pour l'usage des locaux commerciaux ou professionnels loués par l'indépendant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_376/2011 et 2C\_377/2011 du 27 avril 2012 consid. 6.4.2 et les références citées). Le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important. Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial, ce qui dépend du contexte dans lequel elles sont effectuées (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 5.1). Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. 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 (arrêts du Tribunal

fédéral 9C\_719/2022 du 4 avril 2023 consid. 3.1 ; 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 5.2). 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 du 26 février 2013 consid. 7.3.1 et les références citées ; ATA/1060/2017 du 4 juillet 2017 consid. 7b).

### **E. 7.3**

Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de la fortune commerciale, c'est la fonction technique et économique de chaque élément qui constitue le critère d'attribution déterminant ; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (ATF 133 II 420 consid. 3.2). Lorsque des biens alternatifs, à savoir des biens qui, par leur nature, peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée, font l'objet d'un usage mixte, c'est-à-dire une utilisation en partie commerciale et en

- 15/36 - A/4437/2022 partie privée (par exemple un véhicule utilisé à des fins professionnelles et privées), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD). En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. En d'autres termes, un bien sera toujours attribué à la fortune commerciale lorsqu'il sert essentiellement les intérêts de l'activité indépendante. Dans ce contexte, c'est la fonction effective du bien qui est déterminante (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_719/2022 du 4 avril 2024 consid. 3.2 et les références citées).

### **E. 7.4**

Les critères retenus par la jurisprudence pour attribuer des biens d'usage mixte à la fortune privée ou à la fortune commerciale au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD diffèrent de ceux appliqués pour déterminer quels frais sont justifiés par l'usage commercial (art. 27 al. 1 LIFD). En effet, alors que pour attribuer un objet à la fortune commerciale, il faut que celui-ci, compte tenu de sa fonction technique et économique, serve effectivement l'exploitation de l'entreprise, une dépense est justifiée par l'usage commercial s'il existe une connexité entre elle et l'obtention du revenu, sans que la dépense soit toutefois indispensable. Partant, il ne se justifie pas de reprendre les critères posés par l'art. 27 al. 1 LIFD pour déterminer si un véhicule, utilisé à la fois de manière privée et servant l'exploitation, doit être attribué à la fortune commerciale au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_719/2022 du 4 avril 2024 consid. 5.1).

### **E. 7.5**

Dans un arrêt de 2024, le Tribunal fédéral a examiné le cas d'un médecin ayant parcouru avec son véhicule, pour effectuer le trajet entre son domicile et son cabinet, 10'464 km (sur un total annuel d'environ 13'600 km). Il n'était pas établi que le véhicule de l'intéressé lui était, par exemple, nécessaire et indispensable pour transporter du matériel médical encombrant ou pour effectuer des trajets fréquents d'une distance significative entre son cabinet et des patients auxquels il devait rendre visite. En conséquence, le véhicule litigieux n'était pas techniquement nécessaire à l'exploitation du cabinet médical, en tant qu'il servait

au trajet du domicile au lieu de travail du contribuable et n'était pas déterminant pour l'affectation à la fortune commerciale. Partant, en vertu du principe de prépondérance en fonction des trajets effectués annuellement par le contribuable, le véhicule litigieux devait être considéré comme appartenant intégralement à sa fortune privée (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_719/2022 précité consid. 5.2). Le Tribunal fédéral a précisé que la situation du cas d'espèce se distinguait – du point de vue de la fonction technique du véhicule – par exemple, de la situation d'un ébéniste qui devrait utiliser son véhicule utilitaire de manière prépondérante (par rapport à ses trajets privés) non seulement pour se rendre à son atelier depuis son domicile mais également pour transporter des fournitures et livrer ses clients (ibid.)

- 16/36 - A/4437/2022

### **E. 7.6**

La déductibilité des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel est conditionnée par la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. Cette preuve incombe au contribuable, puisqu'elle tend à la diminution de la charge fiscale. La jurisprudence retient que la notion de frais justifiés par l'usage commercial doit être interprétée de manière large. Tout ce qui, selon l'usage commercial et la bonne foi, peut être considéré comme frais doit être admis du point de vue fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 5.1 ; ATA/626/2024 du 21 mai 2024 consid. 3.2 et la référence citée).

### **E. 7.7**

Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd., 2016, p. 502 s.). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_710/2016 du 25 août 2016 consid. 6.2 ; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 ; ATA/701/2024 du 10 juin 2024 consid. 6.6).

### **E. 7.8**

En l'espèce, l'intimée a repris, dans leur totalité, les frais de « box privé » pour les années 2014 à 2020 (à l'exception de 2017), les frais de leasing de la voiture K\_\_\_\_\_ pour les années 2018 à 2020 ainsi que les frais d'assurance de ce véhicule pour ces mêmes années.

#### **E. 7.8.1**

S'agissant d'abord des frais de leasing et d'assurance du véhicule K\_\_\_\_\_ (années 2018 à 2020), les positions divergentes des parties sur la nature de l'utilisation de cette voiture commandent de déterminer si celle-ci doit être attribuée à la fortune privée ou commerciale du recourant. Par sa nature, ce véhicule, qui est un sport utility vehicle (SUV) familial composé de quatre ou cinq places et d'un coffre classique, est un bien alternatif susceptible d'appartenir à ces deux catégories. Entre 2015 et 2020, le recourant a comptabilisé les frais de tous les véhicules qui lui appartenaient, dont la déduction a été admise par l'intimée selon les explications de celle-ci, à l'exception de ceux du véhicule K\_\_\_\_\_. L'intimée ne

conteste donc pas que lesdits véhicules, sauf l'K\_\_\_\_\_, ont été utilisés par le recourant dans le cadre de son activité professionnelle. Ce dernier a fourni peu d'explications sur les véhicules qu'il possédait et en particulier sur l'utilisation qu'il en faisait. Il a également produit peu de pièces les concernant. Dès lors, pour conduire son raisonnement, la chambre de céans se réfèrera principalement et notamment aux extraits des grands livres 2014 à 2020 qu'il a produits et qui contiennent certaines informations utiles.

- 17/36 - A/4437/2022 Il ressort de ces extraits ainsi que de certaines factures qu'il a produites qu'il a possédé au minimum cinq véhicules (une L\_\_\_\_\_, une M\_\_\_\_\_, une N\_\_\_\_\_, une O\_\_\_\_\_ et une P\_\_\_\_\_) depuis 2014, également cinq depuis 2018 (une L\_\_\_\_\_, une M\_\_\_\_\_, une N\_\_\_\_\_, une O\_\_\_\_\_ et l'K\_\_\_\_\_) et six depuis 2019, une Q\_\_\_\_\_ étant également mentionné pour cette année-là. Trois de ces véhicules sont des utilitaires (L\_\_\_\_\_, O\_\_\_\_\_, Q\_\_\_\_\_). Les trois véhicules utilitaires du recourant lui permettaient, selon toute vraisemblance, de transporter du matériel de chantier et étaient ainsi techniquement nécessaires à l'exploitation de son entreprise de maçonnerie et de carrelage, ce que les parties ne contestent pas. En revanche, l'intéressé n'allègue pas, ni a fortiori ne démontre, que le véhicule K\_\_\_\_\_, qui n'est pas un véhicule utilitaire mais un SUV, lui était également nécessaire et indispensable pour transporter du matériel, ce qui est du reste sensé puisqu'il pouvait déjà utiliser les trois véhicules utilitaires précités à ces fins. Par ailleurs, l'intéressé a expressément indiqué, sans plus d'explications, se servir du véhicule K\_\_\_\_\_ pour des visites de chantiers ou des rendez-vous avec ses clients. Si une telle utilisation peut avoir une vocation commerciale, à tout le moins dans le contexte d'une entreprise de construction, le recourant possédait deux autres voitures citadines (M\_\_\_\_\_ et N\_\_\_\_\_), qui ont été reconnues par l'intimée comme faisant partie de sa fortune commerciale. On ne voit dès lors pas pourquoi ces deux véhicules n'auraient pas pu être utilisés pour des visites de chantiers ou des rendez-vous avec la clientèle ni pourquoi le recourant aurait eu besoin d'un troisième véhicule pour ce faire, et l'intéressé ne l'explique pas. Enfin, son affirmation selon laquelle il n'a jamais eu de véhicule à usage privé est peu crédible, compte tenu déjà du fait qu'en plus du véhicule K\_\_\_\_\_, il possédait deux autres voitures citadines (M\_\_\_\_\_ et N\_\_\_\_\_), quand bien même celles-ci auraient été utilisées de manière prépondérante à des fins commerciales. De plus, s'il allègue qu'il se déplaçait par d'autres moyens de transport dans le cadre privé, il ne fournit toutefois pas plus d'explications et ne produit aucune pièce permettant d'étayer ses propos, par exemple un abonnement des Transports publics genevois. Partant, en vertu du principe de prépondérance, le véhicule K\_\_\_\_\_ doit être considéré comme ayant appartenu intégralement à la fortune privée du contribuable. En conséquence, les frais y relatifs (assurances et leasing) sont des frais privés non déductibles. Vu ce qui précède et en l'absence d'une fonction technique caractérisée et effective du véhicule en cause au regard de la nature de l'activité exercée par le contribuable, c'est à juste titre que l'intimée a opéré les reprises sur les frais dudit leasing et de l'assurance y relative et refusé toute déduction sur ce point (années 2018 à 2020).

### **E. 7.8.2**

S'agissant ensuite des frais généraux du « box privé » – pour les années 2014 à 2016 –, le recourant a possédé, comme on l'a vu, au minimum cinq véhicules depuis 2014.

- 18/36 - A/4437/2022 Selon les extraits des grands livres, il a loué deux boxes, l'un auprès de la régie G\_\_\_\_\_ (2014-2015) et l'autre auprès de la régie F\_\_\_\_\_ (2014-2016). Il ne paraît donc pas impossible qu'il ait utilisé, comme il le soutient, ces deux parkings, ou à tout

le moins l'un d'eux, à titre professionnel pour garer ses véhicules d'entreprise. Toutefois, les éléments figurant au dossier ne permettent pas de déterminer si les boxes, dont on ignore les caractéristiques, étaient utilisés à des fins professionnelles exclusivement, de façon mixte ou exclusivement privée, les seules explications du recourant selon lesquelles « les deux boxes avaient toujours été utilisés pour parquer les camionnettes de l'entreprise ou entreposer des produits de chantier » étant insuffisantes en l'absence d'autres éléments probants. En outre, il ne fournit aucun contrat de bail pour les années 2014 à 2016, si bien qu'il ne parvient pas à prouver la justification des montants portés en déduction. Dans ces conditions, il n'est pas possible d'établir si les boxes ont été affectés de manière prépondérante à l'activité commerciale du recourant ni si les frais y relatifs étaient justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Cette preuve incombait au recourant. Faute toutefois pour lui de l'avoir apportée, les frais généraux du « box privé » pour les années 2014 à 2016 ne peuvent être déduits du revenu. Les reprises y relatives sont donc justifiées, étant rappelé que celles concernant l'année 2015 sont sans objet, le droit de procéder à la taxation pour cette année-là étant prescrit.

### **E. 7.8.3**

En ce qui concerne les frais généraux du « box privé » pour les années 2018 à 2020, il ressort des extraits des grands livres que le recourant a loué un box auprès de la régie H\_\_\_\_\_ en 2018 et un autre auprès de la régie I\_\_\_\_\_ de 2018 à 2020, étant précisé qu'il a fourni un contrat de bail pour ce dernier box. L'existence de deux boxes pour l'année 2018 et d'un seul pour les années 2019 et 2020 commande de procéder à une analyse différenciée, soit une pour l'année 2018 et l'autre pour les années 2019 à 2020. Pour les années 2019 à 2020, conformément aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale, il appartenait au recourant de démontrer que le garage faisant l'objet du contrat conclu avec la régie I\_\_\_\_\_ était utilisé à des fins strictement professionnelles et que les frais y relatifs étaient justifiés par l'usage commercial. Or, d'une part, le fait qu'il ait conclu le contrat de bail solidairement avec son épouse, pour l'utilisation d'un véhicule (à moteur) « exclusivement », suggère que ledit parking était utilisé à des fins privées, pour son véhicule privé, en l'occurrence l'K\_\_\_\_\_. D'autre part, il n'apporte aucun élément permettant de démontrer que le garage aurait au contraire été utilisé à des fins strictement professionnelles, pour le stationnement exclusif de ses véhicules utilitaires par exemple. Ainsi, dans la mesure où le recourant n'apporte pas la preuve que le parking aurait été affecté de manière prépondérante à son activité commerciale ni, a fortiori, que les frais y relatifs étaient justifiés par l'usage commercial ou professionnel, les reprises liées à la déduction des loyers du parking sont justifiées pour les années 2019 et 2020.

- 19/36 - A/4437/2022 Pour l'année 2018, vu l'existence de la place de parking relative au contrat de bail conclu avec la régie I\_\_\_\_\_, laquelle était, comme on l'a vu, utilisée à des fins privées, il ne paraît pas invraisemblable que le recourant ait utilisé, à titre professionnel, la place de parking relative au contrat conclu avec la régie H\_\_\_\_\_ pour garer l'un ou plusieurs de ses véhicules. Toutefois, le raisonnement conduit pour les années 2014 à 2016 s'applique mutatis mutandis pour l'année 2018. En effet, les éléments figurant au dossier ne permettent pas de déterminer si le box, dont on ignore les caractéristiques, était utilisé à des fins professionnelles exclusivement ou de façon mixte. En outre, il ne fournit aucun contrat de bail, si bien qu'il ne parvient pas à prouver la justification des montants portés en déduction. Dans ces conditions, il n'est pas possible d'établir si le box (régie H\_\_\_\_\_) a été affecté de manière prépondérante à l'activité commerciale du recourant ni si les frais y

relatifs étaient justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Cette preuve incombait au recourant. Faute toutefois pour lui de l'avoir apportée, les frais généraux du « box privé » pour les années 2018 ne peuvent être déduits du revenu. Les reprises y relatives sont donc justifiées. Les reprises liées aux frais des boxes et au véhicule K\_\_\_\_\_ seront donc entièrement confirmées, à l'exception de celles pour l'année 2015, le droit de procéder à la taxation pour cette année-là étant prescrit. Néanmoins, dans sa réponse devant le TAPI, l'intimée a indiqué qu'elle acceptait de dégrever « la part privée de véhicule pour les années 2014 à 2020 ». Il lui en sera donné acte. Le grief sera ainsi (très) partiellement admis. Le bordereau de rappel d'impôt pour l'année 2014, ceux de taxation pour les années 2016 à 2020, celui d'amende pour la soustraction des ICC et IFD 2014 et ceux pour la tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 à 2020 devront donc être rectifiés pour tenir compte de ce qui précède.

## **E. 8**

Le recourant revendique une charge de famille entière pour sa fille majeure pour les ICC 2015 à 2018 et l'IFD 2018, étant rappelé que cette déduction sociale lui a été accordée pour l'IFD des années 2015 à 2017.

### **E. 8.1**

Selon l'ancien art. 39 al. 1 LIPP, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2020 et applicable pour les périodes fiscales 2015 et 2016, est déduit du revenu net annuel CHF 10'078.- pour chaque charge de famille (let. a) et CHF 5'039.- pour chaque demi-charge de famille (let. b), ces montants étant fixés par le règlement relatif à la compensation des effets de la progression à froid du 28 novembre 2012 (RCEPF - D 3 08.05 ; art. 67 al. 2 LIPP), en l'occurrence son art. 5 al. 1 dans sa teneur en vigueur pour les années concernées. Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci. Pour les années 2015 et 2016, constituent notamment des charges de famille chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas CHF 88'180.-, lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 15'452.- (charge entière) ou CHF 23'179.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien,

- 20/36 - A/4437/2022 ces montants étant fixés par l'ancien art. 5 al. 2 let. b RCEPF (art. 39 al. 2 let. b LIPP ; art. 67 al. 2 LIPP). Selon l'ancien art. 39 al. 1 LIPP, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2020 et applicable pour les périodes fiscales 2017 et 2018, et l'ancien art. 12 al. 1 RCEPF, est déduit du revenu net annuel CHF 9'980.- pour chaque charge de famille (let. a) et CHF 4 990.- pour chaque demi charge de famille (let. b ; art. 67 al. 2 LIPP). Lorsqu'une personne est à charge de plusieurs contribuables, la déduction est répartie entre ceux-ci. Pour les années 2017 et 2018, constituent notamment des charges de famille chaque enfant majeur, jusqu'à l'âge de 25 ans révolus, qui est apprenti au bénéfice d'un contrat d'apprentissage ou étudiant régulièrement inscrit dans un établissement d'enseignement secondaire ou supérieur, et dont la fortune ne dépasse pas CHF 87'330.- lorsqu'il n'a pas un revenu supérieur à CHF 15'303.- (charge entière) ou CHF 22 955.- (demi-charge), pour celui des parents qui pourvoit à son entretien (ancien art. 39 al. 2 let. b LIPP ; ancien art. 12 al. 2 let. b RCEPF ; art. 67 al. 2 LIPP).

### **E. 8.2**

En IFD, sont déduits du revenu CHF 6'500.- pour chaque enfant mineur ou faisant un apprentissage ou des études, dont le contribuable assure l'entretien ; lorsque les parents sont imposés séparément, cette déduction est répartie par moitié s'ils exercent l'autorité parentale en commun et ne demandent pas la déduction d'une contribution d'entretien pour l'enfant selon l'art. 33 al. 1 let. c LIFD (ancien art. 35 al. 1 let. a LIFD, dans sa teneur pour l'année 2018, seule concernée pour l'IFD). L'art. 35 al. 1 let. a 1re phrase LIFD ne subordonne pas l'octroi de la déduction à la condition que les parents assurent cet entretien en totalité ou pour une part au moins prépondérante : il suffit qu'ils en assurent l'entretien (ATF 94 I 231 ; ATA/459/2024 du 9 avril 2024 consid. 3.2 et la référence citée). Alors que certains cantons fixent une limite d'âge au-delà de laquelle la déduction pour enfant n'est plus accordée, une telle limite n'existe pas dans la LIFD (Christine JACQUES, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [édit.], op.cit., n. 19 ad art. 35).

### **E. 8.3**

En l'espèce, il convient de rappeler que l'année fiscale 2015 n'a pas à être analysée, dans la mesure où le droit de procéder à la taxation pour cette période est prescrit. Pour les années 2016 et 2017, le recourant ne conteste pas que sa fille, âgée de 25 ans depuis le 7 août 2018, a réalisé des revenus de respectivement CHF 15'522.- et CHF 15'598.-. Ces montants dépassant la limite fixée par l'ancien art. 39 al. 2 let. b LIPP pour l'octroi d'une charge entière, seule une demi-charge entre en ligne de compte pour l'ICC, ce qui n'est pas contesté. Dans ce contexte, l'intéressé a allégué avoir toujours assuré de manière complète l'entretien de sa fille, en donnant l'exemple de ses frais de vacances, d'études et de voitures ainsi que son train de vie. Or, d'une part, pour les années litigieuses, il ne fournit aucun élément permettant de

- 21/36 - A/4437/2022 l'établir, alors que, par exemple, des relevés bancaires qui auraient démontré le paiement des taxes universitaires et des frais liés aux vacances (billets d'avion et hôtels) notamment auraient raisonnablement pu être fournis, le recourant ayant d'ailleurs produit de tels relevés pour les années 2019 et 2020. D'autre part, il ressort du registre informatisé « Calvin » de l'office cantonal de la population et des migrations que la fille du recourant a habité avec sa mère, à la rue E\_\_\_\_\_, du 1er mars 2016 au 25 octobre 2021. Cet élément suggère que celle-ci contribuait, au même titre que son ex-époux, à l'entretien de sa fille, étant relevé qu'un salaire de CHF 4'000.- – qu'elle percevait selon le recourant – n'apparaît pas à ce point insuffisant qu'il l'aurait empêchée de le faire. Par conséquent, la demi-charge doit être partagée en deux (ICC), entre le recourant et son épouse, comme l'a correctement retenu l'intimée. La fille du recourant a atteint 25 ans au cours de l'année 2018. Dès lors, aucune charge de famille ne peut être admise pour les ICC de cette période. En revanche, il ressort des attestations établies le 6 mars 2022 par l'Université de Genève que l'intéressée a été inscrite aux cours de la Faculté J\_\_\_\_\_ du 19 février 2018 au 17 février 2019. Ainsi, et dans la mesure où il n'est pas contesté que le recourant assurait encore son entretien, ou à tout le moins une partie, durant cette période et où aucune limite d'âge n'existe dans la LIFD, un montant de CHF 6'500.- devra être déduit du revenu IFD du contribuable, à l'instar d'ailleurs de ce qui a été admis par l'intimée pour les années 2015 à 2017. Le grief sera ainsi partiellement admis. Les déductions prises en compte pour les années 2016 et 2017 seront confirmées et l'intimée devra rectifier les bordereaux de taxation IFD 2018 en y incluant une déduction de CHF 6'500.-. Les bordereaux d'amende pour la tentative de soustraction des ICC et IFD 2018 devront également être rectifiés en conséquence.

## **E. 9**

Le recourant sollicite la prise en compte de déductions relatives aux cotisations sociales reprises à la hausse par l'OCAS, pour les années 2014 à 2020, à hauteur de CHF 55'595.15.

### **E. 9.1**

Sont déduits du revenu imposable des personnes physiques les primes, cotisations et montants légaux, statutaires ou réglementaires versés à l'assurance vieillesse et survivants, à l'assurance-invalidité et à des institutions de la prévoyance professionnelle (art. 33 al. 1 let. d LIFD).

### **E. 9.2**

D'après l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas les exigences auxquelles doivent répondre ces états et relevés, qui dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du

- 22/36 - A/4437/2022 revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêt du Tribunal fédéral 2A.128/2007 du 14 mars 2008, in RF 63/2008, 630, consid. 5.2 et les références citées).

### **E. 9.3**

À teneur de l'art. 960e al. 1 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse (CO, Code des obligations - RS 220), les dettes sont comptabilisées à leur valeur nominale (al. 1). L'art. 960e al. 2 CO prévoit que, lorsqu'en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (al. 2). En outre, son al. 3 précise que des provisions peuvent être constituées notamment au titre de charges régulières découlant des obligations de garantie (ch. 1), de remise en état des immobilisations corporelles (ch. 2), de restructurations (ch. 3) et de mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (ch. 4). Il ressort de la formulation de l'art. 960e al. 2 et 3 CO (« il y a lieu » en opposition à « peuvent ») que les provisions relevant de l'al. 2 sont requises par le droit commercial, contrairement à celles mentionnées à l'al. 3 (Markus REICH/Marina ZÜGER/Philipp BETSCHART, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4e éd. 2022, n° 1 ad art. 29 LIFD et les références citées).

### **E. 9.4**

Aux termes de l'art. 29 al. 1 let. a LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé. Les véritables provisions au sens de l'art. 29 al. 1 let. a LIFD se distinguent par le fait qu'elles sont constituées pour un engagement fondé sur la loi ou sur un contrat (ATF 147 II 209 consid. 4.1.1). La provision permet d'imputer au bénéfice de l'exercice en cours une charge ou une perte effective ou à tout le moins vraisemblable, mais dont le montant

n'est pas encore connu avec précision et qui ne sera déterminé que dans une période ultérieure (ATF 141 II 83 consid. 5.1).

### **E. 9.5**

Selon la jurisprudence, l'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose la réalisation de deux conditions cumulatives. Il faut, d'une part, qu'elle soit justifiée par l'usage commercial et, d'autre part, qu'elle ait été dûment comptabilisée. Si une provision n'a pas été comptabilisée, sa prise en compte au plan fiscal est en principe exclue. L'admission au plan fiscal d'une provision non comptabilisée doit néanmoins intervenir si cette absence de comptabilisation viole une norme du droit commercial impérative sous l'angle du droit fiscal, comme l'art. 960e al. 2 CO. Une telle correction du bilan ne peut toutefois être admise qu'à titre exceptionnel. Le Tribunal fédéral a par ailleurs récemment souligné qu'une correction du bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3 ; 2C\_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, in RF 67/2012 p. 756, où le Tribunal - 23/36 - A/4437/2022 fédéral a jugé qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan poursuivent un but fiscal).

### **E. 9.6**

Les cotisations sociales, dont le paiement repose sur la loi, peuvent être rangées dans la catégorie des provisions (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_487/2022 du 5 septembre 2023 consid. 4.4 et la référence citée). Les cotisations AVS se calculent sur la base du revenu découlant du résultat de l'exercice commercial clos au cours de l'année de cotisation et du capital propre investi dans l'entreprise à la fin de l'exercice commercial (art. 22 al. 2 du règlement fédéral du 31 octobre 1947 sur l'assurance-vieillesse et survivants RAVS – RS 831.101). Pour établir le revenu déterminant, les autorités fiscales cantonales se fondent sur la taxation passée en force de l'impôt fédéral direct (art. 23 al. 1 RAVS). Les cotisations définitives ne peuvent donc être déterminées, au plus tôt, que l'année suivant celle en cause. Pendant l'année de cotisation, les personnes tenues de payer des cotisations doivent verser périodiquement des acomptes de cotisations (art. 24 al. 1 RAVS). Qu'elles soient considérées comme privées ou commerciales, les cotisations sociales d'un indépendant peuvent faire l'objet d'une provision si le contribuable tient une comptabilité en partie double. Le contribuable peut également choisir une méthode plus simple et enregistrer les cotisations, soit à la date de la facture (des acomptes et des décisions définitives), soit à celle du paiement, même si cela ne coïncide pas avec l'année pour laquelle les cotisations sont dues. Lorsque le contribuable a choisi une des méthodes admises, il doit s'y tenir (ATF 141 II 83 consid. 5.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_734/2010 du 2 février 2011 consid. 2.1 ; 2A.128/2007 du

### **E. 9.7**

La doctrine et la jurisprudence font une distinction entre les corrections et les modifications du bilan. Lors d'une correction du bilan, une valeur contraire au droit commercial est remplacée par une valeur conforme au droit commercial, tandis que lors d'une modification du bilan, une valeur conforme au droit commercial est remplacée par une autre évaluation également conforme au droit commercial. Des corrections du bilan peuvent toujours être effectuées - tant qu'il n'existe pas de taxation entrée en force - et doivent être réalisées d'office, car elles permettent d'obtenir la rectification d'une position du bilan qui contrevient à des prescriptions impératives du droit commercial. En revanche, si la taxation est entrée

en force, une rectification du bilan n'est admissible qu'en présence d'un motif de révision (en faveur du contribuable) ou en cas de procédure de rappel d'impôt (en défaveur du contribuable ; ATF 141 II 83 consid. 3.3 et les références citées).

### **E. 9.8**

Dans un arrêt de 1999, le Tribunal fédéral a eu à traiter d'un cas où les reprises auxquelles les autorités fiscales avaient procédé après avoir reçu le bilan et la déclaration d'impôt avaient eu pour effet d'augmenter le revenu de l'activité lucrative et, par voie de conséquence, le montant des cotisations qui devaient être versées aux assurances sociales. Les bilans que le recourant avait établis pour les exercices correspondants étaient par conséquent incorrects à cet égard. Dès lors, le bilan devait (impérativement) être corrigé : les cotisations plus élevées devaient être

- 24/36 - A/4437/2022 prises en considération dans les comptes de régularisation passifs (engagements). Comme cela était admis tant que la taxation n'était pas entrée en force, il était possible de procéder ainsi dans le cas particulier (arrêt du Tribunal fédéral 2A.63/1998 du 12 mai 1999 consid. 5 = RDAF 2006 II p. 554, 560 s.).

### **E. 9.9**

Dans un arrêt récent du 5 septembre 2023 (2C\_487/2022), le Tribunal fédéral a eu à connaître du cas d'un agriculteur qui avait vu le bénéfice de la vente de ses parcelles être imposé au titre de revenu ordinaire, le fisc portant ainsi le revenu net de son activité indépendante de CHF 32'077.- à CHF 1'122'922.- sans augmenter le montant de CHF 844.- déductible au titre de cotisations AVS déclarées par l'intéressé, avant que la Commission cantonale de recours ne le fasse. Le Tribunal fédéral a retenu que l'intéressé ne provisionnait pas ses cotisations AVS dans sa comptabilité mais les déclarait durant l'année où il les payait. Il tenait une comptabilité en partie double, si bien que la création de provisions dans sa comptabilité pour ses cotisations AVS était possible. Il avait toutefois renoncé à le faire, compte tenu de sa situation, et était donc lié par ce choix. Cependant, à la suite des reprises effectuées sur les revenus du contribuable en lien avec la vente de ses parcelles, le refus d'admettre au plan fiscal une provision initialement non comptabilisée pour les cotisations AVS de l'année 2017 aurait violé l'art. 960e al. 2 CO, disposition comptable impérative sous l'angle du droit fiscal. En effet, l'augmentation très importante du montant dû à titre de cotisations AVS pour l'année 2017, par rapport aux précédents exercices, impliquait, sous l'angle de cette disposition, qu'une provision soit établie à ce titre dans la comptabilité du contribuable. En outre, le contribuable n'avait pas intégré une telle provision dans sa comptabilité sans faute de sa part, car il ne pouvait pas savoir que les autorités fiscales reprendraient le montant des ventes de ses terrains dans son revenu, celui-ci ayant déjà été taxé sous l'angle de l'impôt sur les gains immobiliers. Dans ces circonstances particulières, il convenait de retenir que la correction, sous l'angle fiscal, de la comptabilité du contribuable, en ce sens que les cotisations AVS pour l'année 2017 calculées sur la base du revenu du contribuable comprenant la vente des parcelles étaient provisionnées pour cet exercice, était justifiée afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (consid. 4.7).

### **E. 9.10**

Dans le contexte particulier d'une procédure en rappel d'impôt et en soustraction en lien avec la possibilité de provisionner des cotisations AVS, le Tribunal fédéral a considéré que l'autorité de taxation doit d'office calculer le montant des cotisations AVS

vraisemblablement dû par le contribuable pour la période fiscale concernée et provisionner ce montant, afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 précité consid. 8.5 ; 9C\_738/2022 du 30 mai 2023 consid. 5.1 ; 2C\_435/2017 du 18 février 2019 consid. 2.3.2). Dans son arrêt 9C\_762/2023 précité, le Tribunal fédéral a considéré qu'en application de ces principes dans le cas où un rappel d'impôt et une amende pour

- 25/36 - A/4437/2022 soustraction ont été prononcés à l'encontre du contribuable, l'AFC-GE aurait été tenue d'office de calculer provisoirement le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû pour les périodes fiscales concernées et de tenir compte des provisions correspondantes qui venaient diminuer le bénéfice imposable, afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du contribuable (consid. 8.5), soit A\_\_\_\_\_.

### **E. 9.11**

En l'espèce, l'intimée, faisant suite à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 précité, a indiqué qu'elle acceptait de tenir compte, pour la période fiscale 2014 exclusivement, d'une provision AVS en lien avec les reprises effectuées dans le cadre de l'activité indépendante du recourant. Il lui en sera donc donné acte. Cette solution est du reste conforme au droit. En effet, dès lors qu'un rappel d'impôt et une amende pour soustraction fiscale pour l'année 2014 ont été prononcés à l'encontre du recourant, l'intimée était tenue d'office de calculer provisoirement le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû pour les périodes fiscales concernées et de tenir compte des provisions correspondantes venant diminuer le bénéfice imposable. Quant aux périodes fiscales 2016 à 2020 (l'année 2015 n'étant pas à analyser vu l'avènement de la prescription de droit de taxer pour cette période), elles n'ont pas fait l'objet d'un rappel d'impôt, contrairement à l'année 2014. La jurisprudence rappelée dans l'arrêt 9C\_762/2023 n'est donc pas directement applicable. Toutefois, elle doit également trouver application dans le cas d'espèce, pour les motifs qui suivent. Cette jurisprudence exige, à rigueur de texte, un rappel d'impôt et une amende pour que les autorités fiscales soient tenues d'office de calculer provisoirement le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû pour les périodes fiscales en cause et de tenir compte des provisions correspondantes. En l'occurrence, c'est précisément et uniquement parce qu'aucune taxation n'a été établie avant le 26 janvier 2022 (date d'émission des bordereaux de taxation 2015 à 2020) qu'aucune procédure de rappel d'impôt n'a été nécessaire ni n'a été mise en œuvre pour la rectification de la taxation et que le motif de « rappel » a simplement donné lieu à une procédure de taxation ordinaire (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [édit.], op.cit., n. 4 ad art. 153). Or, le but poursuivi par le « contrôle des éléments annoncés » par le recourant et son épouse dans leurs déclarations fiscales 2015 à 2020 (cf. courrier de l'AFC-GE du 5 novembre 2021), – ledit contrôle ayant donné lieu à une procédure de taxation ordinaire –, était exactement le même que celui poursuivi par une procédure en rappel d'impôt, soit la réintégration, dans la taxation, d'éléments imposables non déclarés par le contribuable (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd., 2021, § 11 p. 678). L'existence d'une procédure qui doit ainsi être considérée comme assimilée, dans ce contexte particulier, à un rappel d'impôt est donc donnée. Au demeurant, le fait que les périodes fiscales 2015 à 2020 n'aient pas fait l'objet d'un rappel d'impôt au sens de l'art. 153 LIFD n'est pas déterminant,

- 26/36 - A/4437/2022 puisqu'il ressort de l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_487/2022 précité que la prise en compte d'une provision pour cotisation AVS est possible, dans le cas d'une

reprise d'impôts et sous certaines conditions, même en l'absence d'une procédure en rappel d'impôt. En outre, tout comme en principe dans le cadre d'une procédure en rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD), le courrier du 5 novembre 2021 – par lequel l'intimée a informé le recourant (et son épouse) de sa décision de contrôler l'exactitude des éléments qu'ils avaient annoncés – a également donné lieu à l'ouverture d'une procédure pénale (art. 153 al. 1bis LIFD), certes non pas en soustraction consommée, mais en tentative de soustraction, uniquement parce qu'aucune taxation n'était entrée en force pour les années 2015 à 2020. À l'issue de cette procédure, une amende pénale a été prononcée à l'encontre du recourant. La condition d'une amende est donc également remplie et on ne voit pas en quoi il serait pertinent, dans ce contexte, que cette sanction découle d'une tentative de soustraction plutôt que d'une soustraction consommée. Ainsi, pour les raisons qui précèdent, aucun motif ne commande de ne pas appliquer au cas d'espèce la jurisprudence rappelée dans l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 précité. Enfin, les reprises auxquelles les autorités fiscales ont procédé après avoir reçu le bilan et la déclaration d'impôt du recourant ont eu pour effet d'augmenter le revenu de l'activité lucrative de ce dernier, si bien que le bilan devait être corrigé, en ce sens qu'une provision pour cotisations AVS devait être établie dans la comptabilité du contribuable, sous peine de violer l'art. 960e al. 2 CO. Il ne saurait par ailleurs être reproché au recourant une omission comptable. En effet, dans la mesure où il ne tenait pas une comptabilité en partie double, mais avait recours à la méthode de l'encaissement-décaissement comme il l'a indiqué dans ses déclarations fiscales, il n'était pas autorisé à provisionner ses cotisations AVS. Il s'en ensuit que l'intimée aurait dû d'office calculer provisoirement le montant des cotisations AVS vraisemblablement dû par le recourant pour les périodes fiscales concernées et tenir compte des provisions correspondantes qui viennent diminuer le bénéfice imposable, afin que la taxation corresponde le plus possible à la situation financière réelle du recourant. Cette solution s'impose d'autant plus que l'intimée aurait dû, conformément à l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 précité, tenir compte des provisions AVS pour les périodes fiscales 2009 à 2013 également. Elle répond ainsi à une certaine logique et participe à la cohérence du traitement du dossier du recourant. Il convient de préciser que la chambre de céans ne peut prendre en compte les décisions définitives de taxation rendues par l'OCAS les 4 janvier 2023 et 23 mars 2023. En effet, celles-ci ont été rendues, d'une part, avant le prononcé du présent arrêt, qui implique la rectification des bordereaux litigieux en faveur du contribuable, et, d'autre part, en l'absence de provisions liées aux cotisations AVS, si bien que le montant des cotisations AVS définitives arrêté pour les années 2014 à 2020 ne tient pas compte de ces éléments et ne correspond ainsi pas à la situation

- 27/36 - A/4437/2022 financière réelle du contribuable. En outre, ce dernier n'allègue pas, ni a fortiori ne prouve, avoir procédé au paiement de ce montant. Le grief sera donc admis et la cause renvoyée à l'intimée pour qu'elle rende de nouvelles décisions de rappel d'impôt 2014 et de taxation pour les années 2016 à 2020 (le droit de procéder à la taxation de l'année 2015 étant prescrit), en tenant notamment compte de provisions AVS pour la taxation de l'IFD et des ICC des périodes fiscales 2014 et 2016 à 2020. 10. Le recourant conteste le bien-fondé des amendes infligées pour soustraction d'impôts concernant l'année fiscale 2014 et pour tentative de soustraction pour les périodes 2015 à 2020. 10.1 Le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction

d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1 ; ATA/1183/2023 précité consid. 7.1 et l'arrêt cité). La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2 et les références citées). 10.1.1 La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) : commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1 et les références citées). 10.1.2 La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les

- 28/36 - A/4437/2022 autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C\_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1 et les arrêts cités). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C\_1066/2018 précité consid. 4.1). 10.1.3 Lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôts, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.4 ; 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références, in RDAF 2012 II 324). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales

commises si une faute lui est imputable. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 précité consid. 3 et les références citées, in RF 75/2020 p. 71). 10.1.4 Lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour

- 29/36 - A/4437/2022 commettre l'infraction fiscale (ATA/1183/2023 précité consid. 7.1 et les arrêts cités). 10.1.5 Dans son arrêt 9C\_762/2023 précité, le Tribunal fédéral a relevé que c'était en vain que le recourant soutenait qu'il n'avait ni conscience ni volonté d'é luder l'impôt. La chambre administrative, dans son arrêt ATA/1183/2023 précité, avait considéré à bon droit qu'il ne pouvait pas ignorer que plusieurs comptes bancaires et biens immobiliers lui appartenant, de même que le contenu de son coffre-fort, ne figuraient pas dans ses déclarations et que plus de CHF 600'000.- n'avaient pas été déclarés durant les périodes fiscales en cause. C'était en outre de manière convaincante que les juges cantonaux avaient considéré qu'il n'était pas déterminant sous l'angle des conditions d'une soustraction fiscale que le contribuable avait confié à une fiduciaire le soin d'effectuer sa comptabilité et ses déclarations fiscales (consid. 10.2). 10.2 Celui qui tente de se soustraire à l'impôt sera puni d'une amende (art. 176 al. 1 LIFD, 56 al. 2 LHID et 70 al. 1 LPFisc). La tentative de soustraction se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée (art. 175 LIFD), qui l'est. Le comportement réprimé correspond, sur le plan objectif, à celui de l'infraction de soustraction consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_733/2022 précité consid. 7.1 et les arrêts cités). Dans la procédure de taxation, il suffit que le contribuable donne à l'autorité fiscale des renseignements inexacts, en particulier en fournissant une déclaration d'impôt incomplète et qui n'est pas conforme à la vérité au sens de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1 ; 2C\_370/2019 du 19 septembre 2019 consid. 5.1). Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts avant que la décision de taxation ne soit entrée en force, car, ensuite, la soustraction est consommée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 précité consid. 6.1 et les références citées). Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction suppose, contrairement à la soustraction consommée, qui peut être commise par négligence, un agissement intentionnel de l'auteur. Celui-ci doit avoir agi avec conscience et volonté, le dol éventuel étant suffisant (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_81/2022 et 2C\_102/2022 du précité consid. 10. 2 et les arrêts cités). S'agissant de savoir si une tentative de soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêts 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 ; 2C\_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 et les références citées, in RDAF 2012 II 324). 10.3 En l'espèce, le recourant ne

conteste pas que les éléments objectifs de la soustraction fiscale et de sa tentative, soit l'existence de déclarations d'impôts irrégulières, sont remplis, mais invoque, comme il l'avait fait dans le cadre des

- 30/36 - A/4437/2022 causes A/4435/2022 et A/4436/2022, son absence de compétences et de connaissances en matière comptable et fiscale. Il s'en était en effet remis au professionnel qu'il avait mandaté pour s'occuper du volet administratif de son entreprise. Il avait d'ailleurs changé de mandataire en 2014, après avoir constaté que sa comptabilité n'était pas effectuée de manière correcte. Or, comme l'a déjà retenu la chambre de céans, – dont le raisonnement a été confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 9C\_762/2023 précité –, dans la cause concernant les années fiscales antérieures, même sans être au bénéfice d'une formation particulière en fiscalité, le recourant disposait, en raison de son activité professionnelle à titre d'indépendant, des capacités suffisantes pour se rendre compte des conséquences de l'absence d'enregistrement de certaines recettes dans les comptes de son entreprise. Il ne pouvait ignorer que plusieurs comptes bancaires et biens immobiliers, de même que son coffre-fort, ne figuraient pas dans ses déclarations fiscales (ATA/1183/2023 précité consid. 7.3). Le fait que sa comptabilité et ses déclarations fiscales aient été établies par une fiduciaire ne permet pas de le décharger de ses obligations fiscales. Il n'a d'ailleurs pas démontré avoir informé sa fiduciaire de tous les éléments de fortune et de revenus en cause. S'il invoque avoir changé de fiduciaire en 2014 après avoir constaté que sa comptabilité n'avait pas été effectuée de manière correcte pour les années antérieures, il n'en demeure pas moins que l'inexactitude de ses déclarations a perduré après ledit changement. Par ailleurs, en agissant en tant que titulaire de l'entreprise individuelle, bénéficiant d'une signature individuelle, il ne pouvait renoncer à ses obligations légales, au sens des art. 958 ss CO, en matière de présentation des comptes et comptabilisation au bilan, ce d'autant moins qu'il lui revenait de signer les rapports de gestion dans lesquels les comptes étaient présentés, selon l'art. 958 al. 3 CO. La preuve d'un comportement intentionnel, à tout le moins par dol éventuel, doit ainsi être considérée comme apportée (ibid.). C'est partant à juste titre que l'intimée a retenu que les éléments constitutifs d'une soustraction d'impôt et d'une tentative de soustraction étaient réunis. 11. Reste à examiner la quotité des amendes prononcées. 11.1 En cas de soustraction consommée, l'amende est, en règle générale, fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Le montant de l'impôt soustrait constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1).

- 31/36 - A/4437/2022 En cas de tentative de soustraction fiscale, l'amende est fixée aux deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 70 al. 2 LPFisc). 11.2 La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont

aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s.). Le Tribunal fédéral considère que la bonne collaboration du contribuable dans le cadre la procédure en soustraction d'impôt constitue en principe un élément permettant de réduire la peine (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_763/2023 précité consid. 10.3 ; 2C\_875/2018 du 17 avril 2019 consid. 8.2.2 ; 2C\_1007/2012 du

#### **E. 14**

mars 2008, in RF 63/2008, 630, consid. 5.4 et les références citées).

#### **E. 15**

mars 2013 consid. 5.2). Il en va de même de l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées). 11.3 Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/376/2024 du 12 mars 2024 consid. 6.3 et l'arrêt cité). 11.4 Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou lorsqu'elle viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire, l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 143 III 140 consid. 4.1.3). Une décision viole le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler ou qu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. L'inégalité apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 146 II 56 consid. 9.1 ; 144 I 113 consid. 5.1.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_555/2023 du 5 avril 2024 consid. 6.1). 11.5 Dans son arrêt 9C\_762/2023 précité, le Tribunal fédéral a considéré que la quotité de l'amende en tant que telle, qui avait été fixée à une fois l'impôt soustrait,

- 32/36 - A/4437/2022 apparaissait conforme aux critères posés par la jurisprudence et que la chambre administrative, dans son ATA/1183/2023 précité, n'avait pas excédé ni abusé de son pouvoir d'appréciation dans la fixation de la quotité. En effet, les divers éléments invoqués par le recourant ainsi que le fait qu'il n'aurait pas systématiquement procédé à des montages complexes et l'évasions fiscale pour des millions de francs suisses ne permettaient pas davantage de conclure que la chambre administrative aurait excédé ou abusé de son pouvoir d'appréciation. Enfin, en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières comme en l'occurrence, l'amende équivalait en principe au montant de l'impôt soustrait (consid. 10. 3). 11.6 En l'espèce, il convient au préalable de préciser que le montant de l'impôt soustrait et de celui qui a fait l'objet d'une tentative de soustraction devront être recalculés par l'intimée, en raison des diminutions du rappel d'impôt pour l'année 2014 et des taxations pour les années 2015 à 2020, consécutives notamment à la prise en compte des montants des provisions relatives aux cotisations AVS. Ceci a donc une conséquence sur le montant des amendes infligées au recourant qui devra à nouveau être

déterminée. Dans cette mesure, le recours est bien fondé s'agissant du montant de l'amende (arrêt du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 précité consid. 10.3). Cela étant posé, comme l'a déjà retenu la chambre de céans, – dont le raisonnement a été confirmé par le Tribunal fédéral dans son arrêt 9C\_762/2023 précité –, dans le cadre de la procédure portant sur la soustraction fiscale commise par le recourant au cours de la période 2012, ce dernier n'a pas déclaré pendant presque dix ans les comptes bancaires et postaux, biens immobiliers et coffre-fort litigieux, ce qui constituent des éléments à charge, de même que le caractère intentionnel de l'infraction, commise à tout le moins par dol éventuel (ATA/1183/2023 précité consid. 8.2). Doivent être pris en compte comme circonstances atténuantes la bonne collaboration du recourant ainsi que, dans une certaine mesure, l'écoulement du temps depuis l'infraction (entre quatre et dix ans). En revanche, il sied de rappeler que l'absence d'antécédents est, en matière de sanction administrative, une circonstance neutre qui n'a pas l'effet de minorer la sanction (ATA/726/2024 du

## **E. 18**

juin 2024 consid. 6.8.3 ; ATA/1334/2023 du 12 décembre 2023 consid. 12.5). Ainsi, il n'y a pas lieu de tenir compte de l'absence d'antécédents du recourant, étant au demeurant relevé qu'il ne saurait s'en prévaloir, dans la mesure où il a été condamné de façon définitive, depuis le prononcé de l'arrêt du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 précité, pour soustraction fiscale pour l'année 2012. Enfin, ses problèmes de santé ne sont attestés par aucun rapport médical, si bien qu'ils ne peuvent être retenus à titre de circonstance atténuante. L'intéressé ne saurait se prévaloir d'une inégalité de traitement au regard de l'ATA/919/2022. Certes, dans cet arrêt, l'amende avait été fixée à 0.75 fois le montant de l'impôt soustrait (contre une fois dans le cas d'espèce), alors que les mêmes circonstances atténuantes ont été retenues dans les deux cas (bonne

- 33/36 - A/4437/2022 collaboration et ancienneté de l'infraction ; ATA/919/2022 consid. 29) mais que, dans l'ATA/919/2022, le montant des impôts soustraits s'est élevé à plusieurs dizaines de millions de francs suisses (contre plusieurs dizaines de milliers dans le cas d'espèce). Toutefois, la fixation du montant de l'amende à 0.75 fois le montant de l'impôt soustrait apparaît clémente, ce dont le recourant ne saurait tirer avantage, et ce coefficient est proche de celui fixé pour ce dernier (une fois) pour la période 2014. Le montant de l'impôt qu'il a soustrait ou tenté de soustraire entre 2014 et 2020 (de CHF 89'902.05 en l'état) n'est du reste pas négligeable, quand bien même il devra être revu à la baisse pour les motifs précédemment exposés (provisions pour cotisations AVS notamment). En outre, il ne prétend pas, ni a fortiori ne démontre, s'être trouvé dans une situation de fait suffisamment similaire à celle ayant fait l'objet de l'ATA/919/2022 qui justifierait un traitement identique et ainsi une réduction du montant de l'amende. Il convient enfin de relever que, dans des causes où le montant de l'impôt soustrait était également important (plusieurs dizaines de millions de francs suisses), l'amende a également été fixée à une fois le montant des impôts soustraits (ATA/182/2024 du 6 février 2024 ; ATA/761/2023 du 11 juillet 2023), – et non pas à 0.75 –, voire à 2.25 en l'absence de collaboration du contribuable concerné (ATA/24/2024 du 9 janvier 2024). Au vu de ce qui précède, pondérées avec les circonstances aggravantes, de même nombre, retenues à l'endroit du recourant, les circonstances atténuantes jouant en sa faveur ne sauraient justifier une réduction de la quotité des amendes (fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait pour la période 2014 et à 2/3 [selon les informations figurant sur les bordereaux d'amende pour les tentatives de soustraction], de ce montant pour les périodes 2015 à 2020), étant rappelé

qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières comme en l'occurrence, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait et à 2/3 en présence d'une tentative de soustraction. L'intimée a ainsi fixé à bon droit une quotité d'une fois le montant des impôts soustraits pour l'année 2014 et à 2/3 pour les années 2015 à 2020. Ayant respecté le cadre légal, elle n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Le grief sera donc écarté sur ce point. La chambre de céans attire toutefois l'attention des parties sur le fait que le montant des amendes prononcées pour les tentatives de soustraction, à l'exception de celui concernant l'IFD 2015, correspond aux  $\frac{3}{4}$  du montant de l'impôt qui a fait l'objet d'une tentative de soustraction, selon les bordereaux y relatifs. Il appartiendra dès lors à l'intimée, dans le nouveau calcul qu'elle sera amenée à effectuer, de fixer le montant des amendes pour tentative de soustraction d'impôt à 2/3 du montant de l'impôt ayant fait l'objet de la tentative, comme elle l'a indiqué dans les bordereaux litigieux. En définitive, le recours sera partiellement admis. Les bordereaux de rappels d'impôt et d'amendes IFD et ICC 2014 seront annulés, de même que les bordereaux de taxation pour les années 2015 à 2020 et ceux pour la tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 à 2020. Le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE afin qu'elle

- 34/36 - A/4437/2022 établisse de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes IFD et ICC 2014 ainsi que de nouveaux bordereaux de taxation pour les années 2016 à 2020 et de tentative de soustraction des ICC et IFD 2015 à 2020, tenant compte des rectifications qu'elle a admises et des provisions pour cotisations AVS pour les périodes 2014 ainsi que 2016 à 2020. Il sera constaté que le droit de procéder à la taxation des ICC et de l'IFD 2015 est prescrit. Le jugement du TAPI sera confirmé pour le surplus. 12. Vu l'issue du litige, un émolument, réduit, de CHF 500.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 al. 1 LPA). Ce dernier obtenant partiellement gain de cause, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- lui sera allouée, à la charge de l'AFC-GE (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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