

GE_GERICHTE ATA/1168/2020 vom 17. November 2020

GE Cour de justice, 2020-11-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1168_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/1168/2020 du 17 novembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/1168/2020 del 17 novembre 2020

Regeste

Résumé: Les recourants ne peuvent pas se prévaloir d'une dénonciation spontanée dans la mesure où une autorité fiscale avait procédé à un contrôle fiscal environ trois mois avant l'envoi de leur courrier à l'intimée. Leur dénonciation a été faite en raison de la crainte concrète de la découverte imminente de montants soustraits. Les recourants n'ont pas produit par pièces les charges commerciales alléguées si bien qu'ils doivent supporter les conséquences. Enfin, la quotité de l'amende fixée aux $\frac{3}{4}$ les impôts soustraits apparaît conforme et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 19

septembre 2019 consid. 5.2 ; 2C_797/2017 du 19 mars 2018 consid. 4.1 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.1 et les références citées). Elle est possible aussi longtemps que l'autorité fiscale n'a pas eu connaissance de l'infraction d'une autre manière, soit par elle-même, soit par l'effet d'indications de tierces personnes (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, ad art. 175 n. 6c p. 482).

Le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2C_370/2019 précité 5.4.2 ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, in Yves NOËL/ Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant désormais à l'impunité, un parallèle peut en outre être fait en ce qui concerne la soustraction fiscale avec la déclaration spontanée de l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du

E. 22

mars 1974 - DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6 in StE 2010 B 101.9.12), dont la pratique déduit qu'elle n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement ») dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_76/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; ATA/1850/2019 du 20 décembre 2019 consid. 3b confirmé par arrêt du Tribunal fédéral 2C_133/2020 du 15 juillet 2020).

Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôt en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du 18 octobre 2006, FF 2006

8347, p. 8370). Le contribuable ne doit donc pas être amené à procéder à une déclaration spontanée sous l'emprise d'une crainte fondée quant à l'imminence de la découverte de la soustraction par

- 15/22 - A/2811/2019 l'autorité fiscale (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1997 ; ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 2a ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e).

c. La dénonciation spontanée doit comporter tous les éléments de revenus et de fortune non déclarés (ATA/687/2013 du 15 octobre 2013 consid. 17e ; Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., ad art. 175 LIFD n. 48c p. 1996). L'autorité fiscale a l'obligation d'aviser par écrit le contribuable de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 1 LIFD). Lorsque l'autorité fiscale constate, après l'ouverture d'une procédure de rappel faisant suite à une dénonciation spontanée, que la soustraction fiscale dépasse les éléments déclarés dans ladite dénonciation, l'exemption de peine ne peut plus être accordée (FF 2006-8347, 8375). À défaut, la dénonciation spontanée permettrait au contribuable de bénéficier de l'absence de sanction pénale également pour tous les éléments non déclarés découverts par l'autorité fiscale lors de la procédure de rappel d'impôt (Peter LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, 2015, ad art. 175 n. 63 p. 1139). 4)

En l'espèce, s'il est vrai que l'AFC-GE n'enquêtait pas sur les recourants au moment où ceux-ci lui ont écrit le 28 octobre 2014, force est de constater que tel n'était pas le cas d'une autre autorité fiscale, à savoir l'AFC-CH-TVA.

En effet, selon les pièces du dossier, l'AFC-CH-TVA avait procédé à un contrôle fiscal de la SNC en date du 21 juillet 2014, soit environ trois mois avant le courrier des recourants du 28 octobre 2014. Ce contrôle avait révélé des revenus non comptabilisés.

Bien que le contrôle de l'AFC-CH-TVA portât sur les années 2009 à 2013, le contexte ci-dessus exclut tout caractère spontané de la dénonciation des recourants du 28 octobre 2014, ceux-ci n'ayant d'autre possibilité que de porter à la connaissance de l'AFC-GE que « certains chiffres d'affaires de la SNC » n'avaient pas été déclarés.

En outre, il n'est pas pertinent que le résultat de ce contrôle fiscal de l'AFC-CH-TVA n'ait été communiqué aux recourants qu'en 2015, dès lors que ce n'est qu'en raison de la crainte concrète de la découverte imminente de montants soustraits qu'ils ont écrit à l'AFC-GE le 28 octobre 2014.

Au surplus, force est de constater que la procédure en rappel et soustraction, ainsi que la procédure en tentative de soustraction a porté sur les années 2004 à 2012 et 2013, si bien que ces périodes englobent bien les années 2009 à 2013 sur lesquelles portait le contrôle fiscal de l'AFC-CH-TVA.

- 16/22 - A/2811/2019

Il convient donc d'admettre que la dénonciation des recourants ne remplit pas l'une des conditions cumulatives d'impunissabilité prescrites par l'art. 175 al. 3 LIFD.

Dans la mesure où la première condition cumulative n'est pas réalisée, il n'est pas nécessaire d'examiner les deux autres conditions, à savoir la question de la collaboration des recourants et de leurs efforts financiers pour s'acquitter du rappel d'impôt dû.

Le grief est mal fondé. 5)

Les recourants considèrent que dans la mesure où l'AFC-GE a retenu des chiffres d'affaires supplémentaires bruts, il convient de prendre en considération des charges commerciales fixées forfaitairement à 50 % à titre de déductions.

a. Selon la jurisprudence, 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 autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du rappel d'impôt (ATF 98 Ia 22 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_277/2008 du

E. 26

septembre 2008 consid. 5.3 ; ATA/74/2019 du 22 janvier 2019 consid. 5a).

La question se pose toutefois de savoir si, pour pouvoir être pris en compte dans la procédure en rappel d'impôt, des faits diminuant la dette fiscale du contribuable doivent avoir une connexité avec les éléments justifiant le rappel. Ce point est controversé en doctrine. Certains auteurs jugent qu'il doit y avoir une connexité suffisante, d'autres qu'un tel élément n'est pas requis (arrêts du Tribunal fédéral 2C_123/2012 et 2C_124/2012 du 8 août 2012 consid. 7.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3). Le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question, relevant toutefois qu'un argument pouvait être invoqué à l'appui de la seconde opinion : dès lors que le rappel constituait une nouvelle taxation, obéissant aux mêmes règles que la procédure initiale, l'exigence de la connexité avec les éléments justifiant le rappel devrait être réduite au minimum, afin que la nouvelle taxation respecte la capacité contributive du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 précité consid. 3.3).

b. Selon les art. 10 LIFD et 9 aLIPP-I, chaque associé d'une SNC, laquelle ne dispose pas de la personnalité juridique (Hugues SALOMÉ, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op.cit., ad art. 10 n. 1 et 2 p. 196), ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de la SNC.

Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de

- 17/22 - A/2811/2019 l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 3 al. 1 1ère phr. aLIPP-IV).

Aux termes des art. 27 al. 1 LIFD et 3 al. 3 aLIPP-V, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. En font notamment partie les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier.

Ainsi, ni la LIFD ni les aLIPP-IV et aLIPP-V ne prévoient de déductions forfaitaires pour les charges d'une entreprise commerciale.

c. Selon la jurisprudence, sont justifiées par l'usage commercial les dépenses qui apparaissent comme acceptables du point de vue commercial. La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 6.2).

Selon le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance (« Massgeblichkeitsprinzip »), le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoies des règles correctrices spécifiques. L'autorité peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 136 II 88 consid. 3.1 ; 119 Ib 111 consid. 2c ; ATA/1834/2019 du 17 décembre 2019 consid. 4b).

Le principe de déterminance déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 57-58 n. 74 p. 1074). Les écritures comptables effectivement passées doivent être reprises par le droit fiscal, et le contribuable ne peut se prévaloir que des écritures qu'il a effectivement enregistrées dans ses comptes, lesquels lui sont d'ailleurs opposables (principe de comptabilisation). Ce dernier principe implique donc que le contribuable est lié par les comptes qu'il a joints à sa déclaration (Pierre-Marie GLAUSER, Apports, 2005, p. 89 ; Pierre-Marie GLAUSER, Goodwill et acquisitions d'entreprises. Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, p. 430). Si le contribuable a passé des écritures en faisant usage de sa liberté d'appréciation, lui permettre de les remettre en question reviendrait à

- 18/22 - A/2811/2019 tolérer un comportement contradictoire, ce d'autant plus si la modification du bilan est motivée par un souci d'économie fiscale. Celui qui, par exemple pour des raisons fiscales, ne fait pas valoir des charges justifiées, ne peut ultérieurement demander à modifier les comptes (Pierre-Marie GLAUSER, op. cit., p. 91).

d. Aux termes des art. 126 al. 3 LIFD et 31 al. 3 LPFisc, les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les documents et pièces justificatives en relation avec leur activité.

e. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/844/2020 du 1er septembre 2020 consid. 4a).

En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153

consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1428/2019 du 24 septembre 2019 consid. 6a).

f. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. 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 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, n. 11 p. 513). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 ; ATA/1428/2019 précité consid. 6b ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 12 p. 514). 6)

En l'occurrence et comme le relève l'AFC-GE, lors de l'envoi du courrier en octobre 2014 des recourants et lors de l'ouverture de la procédure en rappel et

- 19/22 - A/2811/2019 soustraction d'impôt le 17 décembre 2014, le délai de dix ans prévu par les art. 126 al. 3 LIFD et 31 al. 3 LPFisc n'était pas encore échu.

Les recourants devaient ainsi conserver les documents et pièces justificatives en relation avec l'activité de la SNC pour les années 2004 et suivantes, à savoir notamment les différentes factures émises par leurs sous-traitants afin que l'autorité fiscale puisse en tenir compte à titre de charges commerciales.

Certaines des factures émises par ces sous-traitants ont d'ailleurs été produites par les recourants le 12 mai 2015, lesquelles concernaient les années 2005 et 2007. Dans la mesure où ces charges commerciales étaient attestées par pièces, l'AFC-GE les a bien prises en considération à titre de déductions.

Les recourants n'ayant pas apporté la preuve des charges commerciales alléguées, ils doivent supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, conformément à la jurisprudence précitée.

Le même raisonnement s'applique concernant les encaissements et retraits d'argent effectués sur les comptes bancaires non déclarés qui auraient servi à payer les sous-traitants.

Ainsi, la décision de l'AFC-GE de ne pas admettre de déductions forfaitaires pour les charges commerciales de la SNC, ainsi que les autres charges commerciales non prouvées par pièces, doit être confirmée. 7)

Les recourants considèrent que la quotité de l'amende IFD et ICC 2007 pour soustraction d'impôt doit être fixée au minimum légal, soit au tiers du montant des droits éludés.

a. La quotité de l'amende est, en général, 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. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 précité consid. 6.2 ; ATA/1850/2019 précité consid. 5a).

Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (Diane MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70).

- 20/22 - A/2811/2019

La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0). Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, l'amende doit être fixée en tenant compte de la situation de l'auteur, afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes régissant la fixation de la peine, tels que prévus à l'art. 47 CP, s'appliquent. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt élué, 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 en droit pénal fiscal (pour tout ce qui précède, ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1 s. p. 147 ss et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1).

b. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 consid. 6 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 consid. 10a). 8)

En l'espèce, l'AFC-GE a fixé les amendes aux trois quarts des impôts soustraits.

Il ressort du dossier que les soustractions ont porté sur des montants importants (CHF 138'129.25 pour l'ICC 2007 et CHF 51'579.- pour l'IFD 2007). Le caractère intentionnel – à tout le moins par dol éventuel – de l'infraction et l'absence de toute dénonciation spontanée doivent également être pris en considération. Ces éléments pèsent en défaveur des recourants. Il y a cependant lieu de tenir compte, à leur décharge, de leur bonne collaboration durant la procédure de rappel d'impôt. Ils ont en effet et dans la mesure du possible fourni les documents demandés par l'AFC-GE. En outre, il doit également être tenu compte, en leur faveur, de l'ancienneté de l'infraction (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 9.4 ; art. 48 let. e CP ; ATA/1850/2019 précité consid. 5c), celle-ci remontant à 2007. Quant à la problématique de la situation économique des recourants, celle-ci peut en effet être prise en considération dans le cadre de la fixation de l'amende conformément à l'art. 106 al. 3 CP. Toutefois, au vu du caractère intentionnel de l'infraction, de l'absence de dénonciation spontanée et de l'importance des montants soustraits, la situation économique des recourants, au sujet de laquelle ils n'ont d'ailleurs produit aucun document, ne saurait contrebalancer ces circonstances aggravantes.

Il ne faut en tout état de cause pas perdre de vue que, dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, de sorte que la chambre de

- 21/22 - A/2811/2019 céans n'intervient qu'en cas d'abus ou d'excès de celui-ci, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

En conséquence, la fixation d'une amende aux trois quarts des impôts soustraits est conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise ainsi

qu'aux circonstances du cas d'espèce.

Le grief est mal fondé.

Il s'ensuit que le recours sera rejeté. 9)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge solidaire des
recourants, qui succombent (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera
allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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