

## **GE\_GERICHTE ATA/379/2018 vom 24. April 2018**

GE Cour de justice, 2018-04-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_379\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_379_2018)

FR: GE\_GERICHTE ATA/379/2018 du 24 avril 2018

IT: GE\_GERICHTE ATA/379/2018 del 24 aprile 2018

### **Erwägungen**

#### **E. 21**

novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 5a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 précité consid. 4 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2a).

b. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C\_394/2013 du

#### **E. 24**

octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1270/2017 précité consid. 2b).

c. Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).

L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.

d. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2006 à 2010. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les années 2006 à 2009, ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique. Pour l'année 2010, c'est la nouvelle LIPP qui trouve application. 3)

L'objet du litige est la légitimité des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années 2006 à 2010, dans le cadre d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt ouverte en 2013, en lien avec le chiffre d'affaires litigieux de la C\_\_\_\_\_. 4)

Les intimés contestant dans leur réponse le bien-fondé du rappel d'impôt, il convient de trancher au préalable cette question.

a. Les décisions de taxation entrées en force mais inexactes peuvent faire l'objet, à certaines conditions, d'un rappel d'impôt. Lesdites conditions sont réglementées de manière similaire au plan fédéral ou cantonal. Lorsque des

- 17/32 - A/2488/2016 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 (art. 151 al. 1 LIFD ; art. 53 al. 1 1ère phr. LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

En revanche, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD ; art. 53 al. 1 in fine LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc). De même, vu la maxime d'office, si elle renonce à procéder aux investigations nécessaires en raison d'un état de fait déclaré de manière incomplète, le lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante peut être interrompu (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 151, p. 1813, n. 11).

b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C\_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C\_724/2010 du

## **E. 27**

février 2007 consid. 3.3), 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). 8)

Selon l'art. 1 LIFD, la Confédération perçoit, au titre de l'impôt fédéral direct : un impôt sur le revenu des personnes physiques (let. a), un impôt sur le bénéfice des personnes morales (let. b), et un impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales (let. c).

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Le bénéfice net imposable comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD), ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. c LIFD).

- 21/32 - A/2488/2016

Ces dispositions sont reprises, s'agissant de l'ICC, par les art. 1, 11 et 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15). 9)

En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

Selon le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/881/2014 du 11 novembre 2014 consid. 6 ; ATA/270/2014 du 15 avril 2014), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

En tant qu'il frappe l'indicateur privilégié de la capacité contributive, l'impôt sur le revenu est en tous les cas régi strictement par ce principe. Le contribuable doit ainsi être frappé sur les recettes économiques dont il peut librement disposer pour couvrir ses besoins privés. Il en découle notamment l'exigence de l'imposition du revenu global net, compte tenu des déductions sociales justifiées par la situation personnelle du contribuable (Xavier OBERSON, op. cit., p. 39). Le principe de la capacité contributive exige que l'imposition de chaque tranche de revenu réponde, à l'intérieur du système et en comparaison avec les autres tranches de revenu, aux mêmes règles, qu'elle soit fondée objectivement et se tienne dans un rapport raisonnable (ATF 133 I 206 consid. 7 et 8). 10) Tout d'abord, selon le recourant, le TAPI aurait procédé à une application incorrecte des règles sur le fardeau de la preuve en considérant que l'AFC-GE n'avait pas démontré que les montants de chiffres d'affaires non déclarés mis en évidence par l'AFC-CH correspondraient bien à des revenus imposables chez le contribuable associé de la C\_\_\_\_\_. Ensuite, le jugement du TAPI serait insoutenable dans la mesure où il renonçait à statuer sur la nature des contrats conclus entre la C\_\_\_\_\_ et les chauffeurs dits « salariés ».

Ces deux griefs se confondant en partie, ils seront traités ensemble. 11) En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 421 n. 2 ad art. 130 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN,

- 22/32 - A/2488/2016 Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, p. 1637 ss n. 4 ss ad art. 123).

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 (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7ème éd., 2016, p. 502 s. ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., 1998, p. 139). 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\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016 ; ATA/218/2016 du 8 mars 2016 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, consid. 4.3 p. 109).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent

pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 ; 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016 ; ATA/330/2016 du 19 avril 2016 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 518 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 et 2C\_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; 2C\_986/2013 et 2C\_987/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_63/2014 et 2C\_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015). Ce dernier devra justifier l'origine des

- 23/32 - A/2488/2016 montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1er avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015). 12) a. À teneur de l'art. 17 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent.

b. La LIFD ne définit pas les notions d'activité lucrative dépendante et indépendante. Ce sont la doctrine et la jurisprudence qui ont dégagé plusieurs critères permettant de les distinguer. L'élément décisif pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 100, n. 15 ; Jean-Blaise ECKERT, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2017, ad. art. 17, p. 294, n. 6 ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad. art. 17, p. 317, n. 16). Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur. Est indépendant

celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie – reconnaissable de l'extérieur – et à ses propres risques et profits.

Si elles constituent des indices, la nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) et la qualification des revenus qui en découlent pour les assurances sociales ne sont pas décisives. La qualification d'une activité comme dépendante ou indépendante doit se faire dans chaque cas particulier en fonction de l'ensemble des circonstances. Le poids respectif des divers critères applicables en la matière peut varier selon les cas. Le fait que le contribuable fournisse ses prestations sur la base d'un mandat ou qu'il jouisse d'une grande liberté personnelle dans l'organisation de son travail n'exclut pas nécessairement que l'activité en question soit, du point de vue fiscal, qualifiée de dépendante,

- 24/32 - A/2488/2016 lorsque d'autres éléments – tels la réglementation légale et statutaire, la structure en principe collective de l'organe et l'absence de risque économique pour les administrateurs de société ou les restrictions imposées au médecin chef d'un hôpital en matière de fixation des honoraires qu'il facture à sa clientèle privée – militent en faveur d'une telle qualification (ATF 121 I 259 consid. 3c ; arrêts du Tribunal fédéral 2A.400/2006 du 17 avril 2007 consid. 6.3 ; 2A.4/2002 du 28 juin 2002 consid. 4.1).

c. En substance, on admettra l'existence d'une activité lucrative dépendante si le contribuable est soumis à un rapport de subordination et s'il n'encourt aucun risque d'entrepreneur, ce qui sera notamment le cas s'il travaille exclusivement pour un employeur, s'il n'a procédé à aucun investissement ou à des investissements limités, s'il ne dispose pas de ses propres locaux et si ses prestations sont uniquement personnelles (Jean-Blaise ECKERT, *op. cit.*, p. 220, n. 6 et les références jurisprudentielle citées). Tel est également le cas d'un patron d'une entreprise en raison individuelle générant son chiffre d'affaires exclusivement par le biais de deux sociétés anonymes qu'il domine, dont il est à la fois membre du conseil d'administration et directeur, et dont il peut de plus utiliser l'infrastructure (Arrêt de la Commission cantonale pour l'impôt fédéral direct du canton de Schwyz du 14 avril 2003 in RF 2004 p. 17-21).

d. À l'inverse, l'activité lucrative indépendante se définit comme celle entreprise par une personne à ses propres risques, moyennant la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie, reconnaissable de l'extérieur et à des fins lucratives. Elle peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Les critères caractéristiques de cette activité ne doivent pas être considérés de manière isolée et peuvent apparaître avec des intensités variables (ATF 125 II 113 = RDAF 1999 II 385). La doctrine en identifie cinq (Yves NOËL, *Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2017, ad. art. 18, p. 317, n. 2 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 108, n. 40 ss ; Julia VON AH, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, 2ème éd., 2011, p. 4 ss) :

- une organisation propre et librement choisie : critère qui met en exergue l'absence de rapport de subordination et la liberté de choix dans l'organisation qui caractérisent une activité indépendante. Une simple activité non dépendante ne devient pas indépendante si elle ne se développe pas à l'intérieur d'un cadre quelque peu structuré (locaux, horaires, etc.). L'organisation, qui ne doit pas être imposée par un tiers, peut toutefois être minimale ;

- reconnaissable de l'extérieur : le cocontractant de l'indépendant doit pouvoir reconnaître qu'il agit pour son propre compte et non pour celui d'un employeur. L'organisation n'a pas en revanche à être reconnaissable par tous, elle peut rester confidentielle pour toute

personne autre que les clients ;

- 25/32 - A/2488/2016

- mettant en œuvre du travail et du capital : le travailleur dépendant ne met à disposition que sa force de travail, tandis que son employeur lui fournit les moyens matériels et financiers permettant de transformer ce travail en produits ou en services. Dans l'activité indépendante, ces deux apports sont effectués par la même personne, à savoir l'indépendant lui-même. La force de travail peut toutefois provenir également de tierces personnes que l'indépendant engage à son service, tant que ce dernier continue de collaborer personnellement à la bonne marche de l'affaire. La part de capital peut être minime, en particulier dans les activités de conseil ;

- aux compte et risques propres du contribuable : le salarié ne voit pas sa rémunération fluctuer en fonction de la bonne marche des affaires de l'entreprise (sauf pour la partie variable de sa rémunération), contrairement à l'indépendant, dont le revenu dépend directement du nombre et de la qualité de ses cocontractants et qui supporte personnellement les pertes ;

- dans le but de réaliser un profit : en l'absence de cette volonté lucrative, l'activité exercée revêt les caractéristiques du hobby. 13) a. Le statut des chauffeurs de taxis rattachés à une centrale a de longue date été controversé. L'exposé des motifs sur l'ancienne LTaxis – entrée en vigueur le 15 mai 2005 et abrogée à la suite de l'entrée en vigueur de la loi sur les taxis et les voitures de transport avec chauffeur du 13 octobre 2016 (LTVTC - H 1 31) –, relève ainsi, à ce propos : « Les milieux professionnels du taxi convergent aujourd'hui dans l'analyse que le statut des chauffeurs de taxis employés, issu de pratiques vieilles de plusieurs décennies, est à ce point particulier qu'il se rapproche difficilement du contrat de travail tel que défini par le CO. Les milieux professionnels ont eu connaissance de décisions de justice récentes qui ont nié l'existence de réels rapports de travail, sur le fondement que le risque économique était supporté par le chauffeur et non par l'exploitant et détenteur du véhicule. Il existe ainsi une prise de conscience que le statut actuel du chauffeur de taxi [...] ne peut se maintenir tel quel. Les exploitants d'entreprises de taxis d'une part, et les syndicats d'employés d'autre part, ne sont pas enclins à rechercher d'autres modes de fonctionnement, notamment s'agissant de la rémunération. Les premiers craignent à la fois de vider leur entreprise et de manquer de solutions pour contrôler la recette de leurs chauffeurs-employés. Quant aux employés, toutes modifications conçues dans le sens de protection du travailleur leur fait en réalité craindre la perte d'un statut qui, de fait, est celui du chauffeur de taxi indépendant, bien qu'insatisfaisant en raison des coûts pratiqués pour obtenir l'usage du véhicule. [...] D'autres associations dénoncent le statut du chauffeur de taxi employé comme source de nombreux abus. Elles visent en particulier le phénomène de location de plaques et le recours à des déclarations de salaire purement fictives qui permettent à un chauffeur et à un employeur de payer des cotisations sociales sans lien avec la réalité et au chauffeur de bénéficier d'aides

- 26/32 - A/2488/2016 sociales diverses indues. Seule la fixation d'un salaire minimal obligatoire serait susceptible de mettre fin à ces pratiques » (MGC 2003-2004/VII A 3183-3184).

b. L'art. 40 aLTaxis avait ainsi été adopté. Il précisait à son alinéa 1 que le titulaire d'une autorisation d'exploiter un taxi de service public ou une entreprise de taxis de service public était autorisé à employer des travailleurs salariés pour la conduite des véhicules dont il était

détenteur. À teneur de l'alinéa 2 de cette même disposition, le statut d'employé n'était reconnue que si l'employeur prouvait l'existence de réels rapports de subordination (let. a) ; qu'il exerçait un contrôle sur la recette journalière du chauffeur (let. b) ; qu'il supportait seul tous les coûts liés à l'activité professionnelle (let. c) ; qu'il supportait principalement le risque économique de l'activité, ce qui était présumé si le salaire perçu par le chauffeur employé constituait un pourcentage déterminé à l'avance du montant de la recette (let. d) ; et que les cotisations sociales étaient supportées et payées conformément aux lois en vigueur (let. e). Par ailleurs, si l'exploitant n'apportait pas la preuve qu'il satisfaisait aux conditions de l'alinéa 2 ou qu'il respectait la convention collective de travail, les chauffeurs de taxis concernés étaient présumés exercer leur activité comme indépendants (art. 40 al. 5 aLTaxis).

c. Le commentaire article par article du projet de loi précisait à propos de cette disposition :

« L'actuel statut des employés des taxis avec permis de stationnement n'est pas seulement insatisfaisant. Il n'est pas compatible avec le droit fédéral et les législations sociales. [...]

Une nouvelle législation ne peut dès lors l'ignorer et proroger un tel statut d'employé. [...] des obligations beaucoup plus strictes doivent être imposées aux exploitants de taxis avec permis de stationnement dans la mesure où le numerus clausus sur les véhicules a pour effet de créer toutes sortes d'abus, dont celui bien connu de la location de plaques. Il convient donc non seulement d'imposer qu'un contrat de travail soit un réel contrat de travail, mais aussi de protéger les travailleurs, car ceux aujourd'hui qui en réalité louent le véhicule sous le couvert d'un pseudocontrat de travail le font de telle manière qu'ils cotisent à l'AVS ou au deuxième pilier dans une mesure artificiellement faible, et en cas d'incapacité de travail, d'invalidité ou de retraite, restent grandement démunis. Aussi, ce nouvel article pose le principe que l'existence d'un rapport de travail n'est reconnue que si un certain nombre de conditions sont réalisées, conditions dont la charge de la preuve incombe à l'employeur. Les cinq conditions figurant sous l'alinéa 2 ne sont en réalité que le rappel de conditions purement légales, celles découlant des art. 319 ss. CO et de la jurisprudence en la matière.

[...] Si la charge de la preuve du respect de ces conditions incombe aux employeurs, la loi pose la présomption (al. 5) que si la preuve n'est pas rapportée, le chauffeur de taxi est présumé exercer son activité comme indépendant. Dans le

- 27/32 - A/2488/2016 statut actuel des chauffeurs-employés, et si les employeurs ne modifient pas radicalement leurs relations de travail, cette présomption s'appliquerait vraisemblablement à la plupart des chauffeurs (MGC 2003-2004/VII A 3238- 3239).

d. Dans ce même commentaire article par article, il était par ailleurs relevé, à propos de l'art. 41 aLTaxis, traitant des chauffeurs indépendants au service d'une entreprise :

« Il est possible d'affirmer ici que tous les chauffeurs de taxis employés à Genève à ce jour, ne remplissent pas les conditions de l'article 40, les pratiques développées depuis des décennies permettant en réalité aux chauffeurs qualifiés d'employés d'être de véritables locataires du taxi. En rétablissant un véritable statut d'employé, le risque existe dès lors que cette révolution législative vide toutes les entreprises de leurs chauffeurs, ce qui va à l'encontre tant du service public que lesdites entreprises offrent, qu'à l'encontre du but qui est de sauvegarder autant que possible l'activité de ceux qui ont besoin de travailler et faire vivre leur famille.

Se pose dès lors la question de savoir s'il se justifie d'interdire définitivement ce qui aujourd'hui constitue une pratique ou si au contraire il ne convient pas de légaliser cette pratique, ce qui permet de contrôler que les chauffeurs indépendants au service d'une entreprise soient de réels indépendants, affiliés à une caisse de compensation. [...] C'est ainsi que ce nouvel article autorise la conclusion d'un bail à ferme entre les entreprises de taxis avec permis de stationnement et des chauffeurs disposant du droit d'être indépendants, mais soumet la conclusion d'un tel bail à ferme, au respect d'un loyer maximal fixé par le département, ledit contrôle du loyer empêchant tous abus liés à la détention du permis de stationnement. » (MGC [en ligne], Séance 21 du 21 janvier 2005 à 15h00, disponible sur <http://ge.ch/grandconseil/data/texte/PL09198.pdf>). 14) Dans l'ATA/969/2004 du 14 décembre 2004, le Tribunal administratif a considéré que la relation entre le recourant, exploitant d'un service de taxi et les quatre chauffeurs qu'il « employait » à des conditions comparables à celles du cas d'espèce ne pouvait être qualifiée de relation de travail au sens des dispositions pertinentes du CO : le lien de subordination faisait totalement défaut, les chauffeurs étant libres d'organiser leur temps de travail comme ils l'entendaient. Ils étaient également libres de prendre leurs vacances. Quant aux risques économiques, ils reposaient très largement sur les épaules de ces derniers qui devaient verser au recourant un montant fixe pour la location des plaques minéralogiques donnant droit au stationnement ainsi qu'un pourcentage de leurs recettes effectives. De surcroît, le fait même que les chauffeurs ne rencontraient le recourant qu'une fois par mois, ne permettait pas à ce dernier de respecter ses obligations et de contrôler notamment le temps de travail des chauffeurs, qu'il considérait comme membres de son personnel au regard de la législation fédérale

- 28/32 - A/2488/2016 pertinente. Le Tribunal administratif avait ainsi retenu qu'il y avait eu location de plaques, prohibée par l'art. 11 aLTaxis, dans sa teneur à l'époque, et confirmé la sanction infligée par le département de la sécurité et de l'économie (ATA/969/2004 précité consid. 4). 15) Dans un arrêt récent en matière d'assurances sociales, la Cour de droit social du Tribunal fédéral a retenu qu'au regard des assurances sociales, les chauffeurs de taxi affiliés à une centrale devaient être qualifiés d'employés rémunérés et non pas d'indépendants, considérant que l'achat et l'entretien d'un taxi n'était pas un risque commercial – les insignes s'enlevant très facilement et les chauffeurs pouvant utiliser leur véhicule sans restriction en dehors des heures de travail à des fins privées – et que le prix de l'achat correspondait en outre aux coûts d'un véhicule privé. Par ailleurs, mis à part une contribution aux frais d'administration de CHF 775.- à la centrale, les chauffeurs n'avaient pas à prendre en charge des dépenses fixes majeures. Certains éléments laissaient par ailleurs supposer un lien de subordination, de nombreuses obligations contractuelles existant entre la centrale et les chauffeurs : les chauffeurs avaient par exemple l'obligation de participer à des cours de formation ou de perfectionnement, d'afficher le nom de la centrale sur leur véhicule et de respecter certaines règles face aux clients, soulignait le tribunal. Le délai de résiliation de trois mois parlait également pour une position dépendante (arrêt du Tribunal fédéral 8C\_571/2017 du 9 novembre 2017 consid. 2 et 3). 16) a. En l'espèce, à teneur du contrat de travail produit par les intimés et des déclarations des intimés et des deux chauffeurs entendus par le TAPI, les chauffeurs « employés » par la C\_\_\_\_\_ durant les années en cause payaient à cette dernière une somme mensuelle de CHF 3'500.- s'ils étaient deux à utiliser le véhicule ou de CHF 4'500.- en cas d'utilisation exclusive, comprenant le prix de location de la voiture, l'assurance responsabilité civile liée au véhicule et la « part employé » des charges sociales, et payaient l'essence du véhicule. Ils encaissaient toutes les courses, excepté celles payées par carte de crédit. Il ressort du dossier

transmis par l'AFC-CH que les montants ainsi perçus par la C\_\_\_\_\_ étaient déduits du montant mensuellement dû par le chauffeur lors de son paiement au guichet. Le « salaire » des chauffeurs « employés » était ainsi constitué de toutes les recettes des courses effectuées – qu'elles aient été payées en liquide ou par carte de crédit –, déduction faite du montant forfaitaire remis mensuellement à la C\_\_\_\_\_ et des frais d'essence. Les chauffeurs remettaient mensuellement un formulaire indiquant les montants qu'ils avaient encaissés auprès des clients durant le mois. S'agissant de l'organisation, ils disposaient de quatre semaines de vacances par année, qu'ils pouvaient prendre librement à condition de déposer durant cette période le véhicule au garage, et étaient généralement libres de choisir leur horaire de travail, étant précisé que la C\_\_\_\_\_ pouvait imposer un horaire particulier en cas de besoin à teneur du contrat de travail. À chaque quinzaine, les

- 29/32 - A/2488/2016 chauffeurs devaient remettre les disques de tachygraphie à la C\_\_\_\_\_, en même temps que le paiement au guichet.

b. Il est difficile de qualifier la relation entre la C\_\_\_\_\_ et ses chauffeurs « salariés » de purement dépendante ou indépendante au sens du droit fiscal. S'il existait en théorie un certain rapport de subordination dans la mesure où, à teneur du contrat, la C\_\_\_\_\_ pouvait imposer des horaires aux chauffeurs (ce que, en pratique, elle ne semblait pas faire) et qu'elle pouvait résilier leur contrat avec effet immédiat en cas de violations de la LCR ou des dispositions de l'aLTaxis, l'on ne peut retenir que les chauffeurs n'encourraient aucun risque d'entrepreneur ou qu'ils ne mettaient à disposition que leur force de travail, devant déboursier chaque mois plusieurs milliers de francs pour la location du véhicule et l'assurance responsabilité civile, et devant payer les frais d'essence. Par ailleurs, leur rémunération n'était pas stable mais pouvait fortement fluctuer en fonction des courses qu'ils effectuaient chaque mois.

Il sied de relever que la décision de l'AFC-CH – qui considère les chauffeurs comme dépendants – retient que la société était rémunérée pour les prestations de transport qu'elle fournissait car elle encaissait les courses payées par carte de crédit. Or, dans le cadre de la procédure d'opposition, la C\_\_\_\_\_ a expliqué qu'elle déduisait les sommes ainsi perçues des montants dus par les chauffeurs lorsqu'ils se présentaient au guichet. De ce point de vue, sa décision est donc discutable.

c. Si l'on examine la situation sous l'angle de l'aLTaxis, il paraît par contre plus évident que le statut d'employé au sens de l'art. 40 al. 2 aLTaxis ne peut être retenu. Mis à part le paiement des cotisations sociales en fonction des revenus annoncés par les chauffeurs, aucune autre condition n'est remplie : le rapport de subordination faisait partiellement défaut, la C\_\_\_\_\_ n'exerçait aucun contrôle sur la recette journalière des chauffeurs et elle ne supportait pas exclusivement le risque économique de l'activité. La relation doit donc être qualifiée d'indépendante en référence à l'aLTaxis, comme l'avait retenu le Tribunal administratif à l'ATA/969/2004 susmentionné.

d. Du point de vue des assurances sociales par contre, la relation doit être qualifiée de dépendante, comme cela ressort de l'arrêt du Tribunal fédéral 8C\_571/201 susmentionné.

e. Il ressort de ce qui précède que la situation n'est pas claire, les chauffeurs ne pouvant être considérés comme purement dépendants d'un point de vue fiscal, mais ne remplissant pas non plus tous les critères d'une activité indépendante. Toutefois, la C\_\_\_\_\_ leur a fait signer des contrats de travail et les a déclarés comme employés auprès des assurances sociales, créant ainsi l'apparence d'une relation dépendante – vraisemblablement à son

avantage car cela lui a permis d'employer ces chauffeurs pour la conduite des véhicules dont elle était détentrice

- 30/32 - A/2488/2016 au sens de l'art. 40 al. 1 aLTaxis. De leur côté, les chauffeurs, se considérant comme employés, n'ont tenu aucune comptabilité et n'ont pas été enregistrés comme indépendants auprès des assurances sociales. Par conséquent, il convient de considérer que la C\_\_\_\_\_ doit assumer l'apparence de dépendance ainsi créée, de sorte que le montant des salaires de ses employés doit effectivement figurer dans ses comptes en augmentant son chiffre d'affaires.

Le TAPI ne peut donc être suivi lorsqu'il retient que les montants correspondant aux courses payées entre les mains des chauffeurs n'avaient pas à figurer dans les comptes de pertes et profits de la C\_\_\_\_\_. Dans la mesure où ces montants constituent effectivement les salaires des chauffeurs – après déduction des montants versés par ces derniers à la C\_\_\_\_\_ pour la location du véhicule –, ils devaient figurer dans les comptes de la société. Celle-ci agissant à leur égard comme leur employeur, elle se devait de vérifier l'exactitude du salaire qu'ils lui annonçaient et ne peut se dédouaner en prétendant qu'il lui est impossible d'exercer un tel contrôle. D'un point de vue fiscal, elle avait la responsabilité, en tant qu'employeur, de fournir à ses employés une attestation écrite sur leurs salaires conforme à la réalité (art. 32 al. 1 let. a LPFisc).

Toutefois, l'AFC-GE ne peut reprendre telle quelle la décision de la TVA, au prétexte qu'il ne lui appartiendrait pas de reconstituer la comptabilité défaillante de la C\_\_\_\_\_. Les salaires des chauffeurs (ou le chiffre d'affaires correspondant pour la C\_\_\_\_\_) faisant précisément l'objet du rappel d'impôt, les contribuables sont légitimés à demander que la taxation soit reprise en leur faveur en déduisant du chiffre d'affaires nouvellement estimé les charges correspondant aux salaires des chauffeurs, y compris les charges sociales y afférentes.

À cet égard, l'on ne peut cependant suivre l'argumentation des contribuables selon laquelle ces recettes supplémentaires s'inscriraient de manière neutre au chiffre d'affaires en tant qu'elles constitueraient des salaires bruts pour le même montant. En effet, seuls peuvent être déduits du chiffre d'affaires estimé par l'AFC-GE les salaires effectivement déclarés par les chauffeurs. Il appartient ainsi aux intimés d'assumer les conséquences sur le plan fiscal de la structure particulière qu'ils ont mise en place, en supportant le supplément d'impôt correspondant aux salaires non déclarés par leurs chauffeurs.

Par conséquent, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle rende de nouvelles décisions de taxation relatives à l'ICC et l'FD 2006 à 2010 en déduisant des chiffres d'affaires supplémentaires estimés les montants équivalents aux salaires déclarés par les employés de la C\_\_\_\_\_ durant les années en cause.

Le TAPI ayant admis le recours des contribuables, il n'a pas examiné leur grief subsidiaire portant sur la prétendue absence de justification des bases de calcul retenues par l'AFC-GE pour déterminer le chiffre d'affaires théorique des chauffeurs (à savoir le nombre de kilomètres et le coût kilométrique). Sous peine

- 31/32 - A/2488/2016 de détourner sa mission de contrôle, la chambre administrative ne peut pas examiner ce grief qui n'a pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure. Cette question souffrira dès lors de demeurer indécidée en l'état, pour autant qu'elle ait encore un objet vu le cadre du renvoi à l'AFC-GE. 17) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera

partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants qui précèdent. 18) Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés, pris conjointement et solidairement, qui succombent. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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