

# **GE\_GERICHTE ATA/565/2010 vom 31. August 2010**

GE Cour de justice, 2010-08-31, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_565\\_2010](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_565_2010)

FR: GE\_GERICHTE ATA/565/2010 du 31 août 2010

IT: GE\_GERICHTE ATA/565/2010 del 31 agosto 2010

## **Regeste**

Résumé: Reprises par l'AFC-GE portant sur des comptes non déclarés. Le Tribunal administratif a jugé que la première reprise relative à des honoraires d'administrateur n'était pas justifiée, car le fisc n'avait pas prouvé que ceux-ci avaient été directement perçus par le contribuable. La deuxième reprise a été en revanche admise car le recourant n'avait pas démontré qu'il avait effectivement vendu un manteau d'actions.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

### **E. 1.25**

fois l'impôt élué. Ces amendes sont plus que raisonnables au regard de l'attitude des recourants, de leur connaissances professionnelles qui devraient les amener à connaître parfaitement la loi et les conséquences de sa violation. Partant, la quotité des amendes sera confirmée. Toutefois, l'impôt élué devra être recalculé conformément aux considérants qui précèdent, la cause étant renvoyée à l'AFC-GE pour qu'elle fixe à nouveau le montant des amendes, à hauteur de 1,25 fois l'impôt soustrait.

Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis.

### **E. 2**

a. La loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui règle en ses art. 53 ss la procédure par devant le Tribunal administratif, est entrée en vigueur le 1er janvier 2002. L'art. 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Le rappel d'impôt est prévu par l'art. 59 LPFisc.

b. Selon une jurisprudence constante du tribunal de céans, la notion de rappel d'impôt relève toutefois du droit matériel (ATA/350/2008 du 24 juin 2008 et les références citées).

c. En particulier, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (ATA/585/2008 du 18 novembre 2008 et les références citées).

d. Le présent litige est donc soumis à la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2002.

### **E. 3**

a. L'art. 336 aLCP donne le pouvoir à l'AFC-GE de procéder au contrôle des déclarations des contribuables et de fixer, au terme de cette procédure, cas échéant, de nouveaux

éléments imposables. Il en résulte une nouvelle taxation à laquelle il est procédé par le biais du rappel d'impôt au sens de l'art. 340 aLCP.

b. Selon l'art. 340 aLCP, lorsqu'un contribuable, par suite des déclarations inexactes ou incomplètes, n'a pas payé les impôts qu'il aurait dû payer ou les a payé d'une manière insuffisante, il est tenu de payer les impôts arriérés pour les années pendant lesquelles ils n'ont pas été payés, jusqu'à cinq ans en arrière non compris l'année courante.

#### **E. 4**

Selon l'art. 151 al. 1 LIFD, 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

- 10/18 - A/1005/2008 ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

#### **E. 5**

Le rappel d'impôt tant au niveau cantonal que fédéral, est réservé au cas où l'insuffisance de l'impôt est due à la manière dont la déclaration a été établie par le contribuable et non lorsque cette insuffisance provient d'une autre cause, comme une erreur de l'administration fiscale (ATA/886/2004 du 16 novembre et les références citées).

#### **E. 6**

En l'espèce, les contribuables ont admis qu'ils avaient omis de déclarer un compte postal litigieux. Or, lors de la procédure de taxation, l'administration n'en avait pas connaissance et l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt est de ce fait justifiée dans son principe au vu de la jurisprudence précitée.

#### **E. 7**

a. La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 est entrée en vigueur le 1er janvier 2010 (LIPP ; RS D 3 08). Elle unifie les cinq lois issues de l'adaptation de la législation fiscale genevoise sur l'imposition des personnes physiques aux exigences de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14). A teneur de son art. 69 al. 1 let. e, la LIPP abroge la LIPP-IV.

b. Elle s'applique pour la première fois aux impôts de la période fiscale 2010 (art. 72 al. 1 LIPP). Les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

c. Le litige concernant la période fiscale 2001 doit ainsi être examiné, pour ce qui est de l'ICC, au regard de l'ancienne LIPP-IV.

#### **E. 8**

Selon l'art. 2 de la LIPP-IV sont imposables tous les revenus et autres avantages appréciables en argent provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail.

#### **E. 9**

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD).

Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport 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 et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD).

#### **E. 10**

Les dispositions précitées ayant une teneur similaire, il s'ensuit que les considérations développées ci-dessous valent tant pour l'IFD que pour l'ICC.

- 11/18 - A/1005/2008

#### **E. 11**

Dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt, l'AFC-GE a repris un montant de CHF 59'000.-. Celui-ci correspondrait à des honoraires d'administrateur encaissés directement par le recourant par le biais de son compte CCP non déclaré. Ce dernier allègue en revanche, qu'il n'aurait jamais perçu ces revenus, « propriété » de son employeur.

#### **E. 12**

En matière de fardeau de la preuve, la jurisprudence constante admet que c'est à l'administration fiscale de supporter le fardeau de la preuve et de démontrer l'existence d'éléments imposables (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; ATA/388/2010 du 8 juin 2010).

Il appartenait donc à l'AFC-GE d'apporter la preuve que le contribuable avait bel et bien reçu personnellement les honoraires d'administrateur de CHF 59'000.-.

#### **E. 13**

En l'espèce, les pièces versées au dossier montrent que les revenus en cause ont été crédités dans la comptabilité de V\_\_\_\_\_S.A. Par ailleurs, l'AFC-GE a confirmé dans ses écritures la teneur d'un entretien qu'elle avait eu avec le recourant, au cours duquel celui-ci avait admis être employé de V\_\_\_\_\_S.A. L'extrait du registre du commerce de cette entreprise montre en effet qu'il en est son directeur. Il est également administrateur, et détient selon ses dires 40 % du capital-actions, ce qui n'est pas contesté par l'AFC-GE.

Les montants litigieux comptabilisés auprès de V\_\_\_\_\_S.A. et correspondant aux honoraires d'administrateur versés par les différentes sociétés clientes de la fiduciaire, n'apparaissent pas dans le relevé du compte CCP du recourant. Les rentrées sur ce compte sont, outre des montants qui ne sont pas litigieux, le salaire mensuel perçu par le contribuable, ainsi que les sommes de CHF 20'000.- et de CHF 45'000.- qui ont précisément fait l'objet de reprises et qui seront traitées ci-après. Seul un montant de CHF 5'000.- concerne des honoraires d'administrateur ; celui-ci, crédité le 14 novembre 2001, a été mentionné par le contribuable, avec attestation, dans sa déclaration 2001-B.

Aucun autre document produit ne montre que le contribuable aurait perçu directement la somme de CHF 59'000.-. En d'autres termes, rien ne permet d'infirmer sa thèse, selon laquelle il n'aurait jamais encaissé les honoraires en cause, « propriété » de son employeur.

De surcroît, en tant que société anonyme, l'objectif recherché par V\_\_\_\_\_S.A. est de générer un bénéfice. Ce bénéfice dépend de son activité commerciale. Or, on l'a vu, son but est principalement de gérer et d'administrer des sociétés, celles-ci en contrepartie paient

notamment des honoraires d'administrateur. La fiduciaire, pour atteindre son but, doit certes utiliser des personnes physiques en application de l'art. 707 CO, cela ne signifie pas pour autant que ces personnes physiques perçoivent directement les honoraires. Celles-

- 12/18 - A/1005/2008 ci reçoivent déjà un salaire mensuel en tant qu'employés, comme c'est le cas du recourant.

L'argumentation de la commission n'est pas plus convaincante. Celle-ci maintient en effet que si l'on devait supposer que le contribuable avait administré diverses sociétés pour le compte de V\_\_\_\_\_S.A., il aurait dû lui rétrocéder les honoraires encaissés. Or, le recourant n'avait pas pu produire de pièce comptable prouvant ce fait.

Cette démonstration est erronée car, non seulement la commission renverse de manière inadmissible le fardeau de la preuve, mais aussi parce que pour pouvoir « rétrocéder » une quelconque somme, encore fallait-il qu'elle ait été versée au contribuable. La commission n'explique d'ailleurs pas par quel biais le recourant aurait directement encaissé l'argent en cause. Enfin, tant l'AFC-GE que la commission ne mentionnent pas le fait que les revenus figurant dans la comptabilité de V\_\_\_\_\_S.A., contribuable genevoise, ont sûrement déjà été taxés dans le cadre de l'imposition de cette société.

Au vu de ce qui précède, l'AFC-GE a échoué à prouver que cette reprise était justifiée. Le recours est par conséquent bien fondé sur ce point.

#### **E. 14**

Le contribuable conteste en deuxième lieu la reprise d'un montant de CHF 20'000.- à titre de revenu imposable non déclaré. Cette somme créditée sur son compte postal le 12 juin 2001, serait liée à la vente d'un manteau d'actions d'une société ayant son siège à Glaris.

#### **E. 15**

Dans le cadre des règles relatives au fardeau de la preuve développées ci-dessus, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 5.2 ; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, publié in RDAF 2009 2 p. 489 ; ATF/121 II 257 consid. 4a/aa p. 266).

#### **E. 16**

En l'espèce, la somme en cause a été créditée sur le compte CCP du contribuable, compte qu'il a omis de déclarer. Par courrier du 28 février et du 12 avril 2007, l'AFC-GE a demandé au recourant de lui fournir tous les documents et explications relatifs à ce virement.

Le 30 avril 2007, le contribuable a expliqué qu'il s'agissait de la vente de la totalité du capital-actions de I\_\_\_\_\_ AG à Glaris, à M. M\_\_\_\_\_. Ledit capital-actions avait été acquis par le contribuable de M. G\_\_\_\_\_ pour une somme de CHF 15'000.- en espèces contre remise des actions.

Les rencontres entre le contribuable et l'AFC-GE n'ont pas permis d'obtenir plus d'informations à ce sujet. L'AFC-GE était donc fondée à admettre qu'il

- 13/18 - A/1005/2008 s'agissait d'un revenu imposable non déclaré. Le contribuable n'a pas été en mesure de fournir ni à l'AFC-GE ni à la commission des preuves étayant sa thèse comme, par exemple, les contrats de vente du manteau d'actions, le bilan de la société en

cause, voire des explications sur la valeur nominale des actions annoncée dans son recours auprès du Tribunal administratif de CHF 100'000.-, valeur nominale ne correspondant pas à celle figurant au registre du commerce de Glaris. Le seul document concernant la société I\_\_\_\_\_ AG versé à la procédure, concerne précisément un extrait du registre du commerce de Glaris, montrant un capital-actions de CHF 50'000.- d'une part, et d'autre part que V\_\_\_\_\_ S.A. est l'organe de révision de cette société. Or, le contribuable étant tout à la fois expert comptable, administrateur et directeur de l'organe de révision de I\_\_\_\_\_ AG, il lui était aisé de transmettre à l'autorité fiscale les documents sollicités. La seule preuve qu'il ait apporté est l'extrait précité, or ce document est insuffisant pour démontrer l'existence de la vente d'un manteau d'actions. Il s'est contenté de contester la reprise, sans apporter de preuve concluante ni d'éléments propres à amener le Tribunal administratif à se détacher de la solution retenue par l'AFC- GE.

En conséquence, le recours est mal fondé sur ce point.

#### **E. 17**

Les recourants contestent ensuite la reprise de CHF 45'000.- correspondant à un prêt en leur faveur de P\_\_\_\_\_ S.A., crédité sur leur compte CCP le

#### **E. 19**

a. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, est une prestation appréciable en argent, toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants (ATF 131 II 593 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. Au niveau de l'actionnaire, il y aura imposition au titre de l'impôt sur le

- 14/18 - A/1005/2008 revenu comme si un dividende (occulte) avait été distribué (X. OBERSON, op.cit. p. 197 n. 35).

b. Sont considérées comme des personnes proches de l'actionnaire, celles avec lesquelles existe des relations économiques ou personnelles qui, d'après l'ensemble des circonstances doivent être vues comme la cause véritable des prestations qu'il s'agit d'imposer. Sont également considérées des personnes proches, celles auxquelles l'actionnaire permet de disposer de sa société comme si elle leur appartenait en propre (ATA/410/2007 du 28 août 2007 et les références citées).

En l'espèce, le contribuable est administrateur unique de P\_\_\_\_\_ S.A. et son épouse actionnaire unique de celle-ci. L'organe de révision est V\_\_\_\_\_ révision S.A. Aucun contrat écrit n'a été signé entre les parties. Le dossier ne contient rien non plus sur un éventuel accord concernant le taux d'intérêt ou les conditions d'amortissement à appliquer à ce prêt, ce qui d'ailleurs n'est pas contesté par le recourant. En d'autres termes, il apparaît que le prêt en cause a été accordé sans que le contribuable n'ait effectué une contre-prestation équivalente. Ce prêt a manifestement été octroyé en raison de la fonction dirigeante qu'occupait le recourant au sein de la société et en raison de sa proximité avec l'actionnaire unique au sens de la jurisprudence précitée. Le montant litigieux doit dès lors être considéré comme une prestation appréciable en argent et repris au titre de revenu imposable des contribuables.

Le recours est par conséquent mal fondé sur ce point.

## **E. 20**

Reste à examiner le principe et cas échéant, la quotité de l'amende.

a. L'art. 175 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase de la LIFD, prévoit que 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 de l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur.

Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale 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).

b. L'art. 84 de la LPFisc prévoit que les sanctions pénales afférentes à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de ladite loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2002, les articles topiques de l' aLCP ont été remplacés par l'art. 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de

- 15/18 - A/1005/2008 l'impôt éludé en cas de soustraction intentionnelle ou par négligence. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait et si la faute est légère, l'amende peut être réduite au tiers de ce montant.

S'agissant de la soustraction d'impôt commise par négligence, l'ancien droit est plus favorable puisqu'il prévoit une amende maximale correspondant au double de l'impôt soustrait (art. 340 al. 3 aLCP). Dans les cas de soustraction intentionnelle en revanche, le nouveau droit prévoyant une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) est plus favorable que l'ancien droit qui prévoyait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 aLCP).

## **E. 21**

Les notions d'intention et de négligence des articles précités sont identiques à celles de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0).

En matière de soustraction intentionnelle, selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/693/2009 du

## **E. 22**

En l'espèce, il est établi que les contribuables n'ont pas déclaré un revenu de CHF 65'000.- crédité sur leur compte postal, qu'ils admettent avoir omis de mentionner dans leur déclaration 2001-B. Les explications fournies par les contribuables concernant les montants précités ont été lacunaires, en particulier, et ce malgré les demandes répétées de l'AFC-GE, aucune pièce probante n'a été versée à la procédure justifiant leurs explications. Les

recourants, dont l'un d'eux exerce depuis de nombreuses années le métier d'expert comptable et dirige et administre de nombreuses sociétés, ne pouvait ignorer que leur déclaration était incomplète et qu'une réponse exhaustive aux requêtes de l'autorité fiscale était de nature à entraîner une taxation plus élevée. L'argumentation selon laquelle la vente d'un prétendu manteau d'actions, ainsi que le prêt de P\_\_\_\_\_ S.A. en faveur des contribuables, se soient faits exclusivement oralement entre les parties à l'exclusion de tout contrat écrit, paraît peu crédible compte tenu de la profession du contribuable. Leur comportement relève ainsi au moins du dol éventuel ce qui suffit à admettre une faute intentionnelle.

- 16/18 - A/1005/2008

Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle est ainsi acquis. C'est dès lors l'art. 69 al. 2 LPFisc qui s'applique, plus favorable au contribuable que l'ancienne disposition.

### **E. 23**

a. L'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant. Le Tribunal administratif ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

b. Conformément à l'art. 175 al. 2 LIFD, l'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait.

c. L'art. 69 al. 2 LPFisc, a la même teneur que la disposition fédérale.

d. En l'espèce, la commission a confirmé les amendes de CHF 47'327.- pour l'ICC et CHF 20'150.- pour l'IFD, infligées au contribuable, ce qui correspond à

### **E. 24**

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement. Un émolument, de CHF 1'000.-, sera également mis à la charge de l'AFC-GE. Aucune indemnité de procédure ne leur sera octroyée dès lors qu'ils n'en n'ont pas fait la demande (art 87 LPA). \* \* \* \* \*

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