

GE_GERICHTE ATA/688/2011 vom 8. November 2011

GE Cour de justice, 2011-11-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_688_2011

FR: GE_GERICHTE ATA/688/2011 du 8 novembre 2011

IT: GE_GERICHTE ATA/688/2011 del 8 novembre 2011

Regeste

Résumé: Absence de justification économique des trois entités (deux entreprises individuelles et une Sarl) créées par le contribuable car la maîtrise de fait de celles-ci était réunie en une seule main, celle du contribuable. Elles exerçaient la même activité mais entraînaient à triple des frais de même nature, ce qui permettait de diminuer d'autant le revenu imposable pour chacune des trois entités. La chambre administrative a donc examiné les frais de celles-ci comme s'il s'était agi d'une seule structure pour conclure que ces derniers n'étant pas justifiés commercialement ils ne pouvaient être déduits.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur la période fiscale 2002, le recours déposé devant le Tribunal fédéral par l'AFC ne concernant que cette année-là. L'arrêt de la chambre de céans du 5 octobre 2010 est par conséquent devenu définitif s'agissant de l'année fiscale 2000. La recevabilité du recours déposé devant la chambre administrative par les contribuables le 16 février 2009 ayant déjà été admise, point n'est besoin de la revoir.

E. 2

La nouvelle loi sur l'imposition des personnes physiques adoptée le 12 juin 2009 par le Grand Conseil a été acceptée en votation populaire le 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) et est entrée en vigueur le 1er janvier 2010. 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). 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.

Le litige concernant la période fiscale 2002 doit ainsi être examiné au regard de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009 (aLIPP-V - D 3 16).

E. 3

Selon l'art. 1 aLIPP-V, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus bruts les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 2 à 8.

E. 4

Les déductions légales liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Ces derniers sont énumérés à

l'art. 3 let. b aLIPP-V.

a. Pour définir les charges justifiées par l'usage commercial, il convient de se référer à la doctrine dominante et à la jurisprudence :

Pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et tenant une comptabilité commerciale, la justification se fera selon les principes comptables généralement admis en la matière (principe de l'autorité du bilan), sous réserve des dispositions fiscales correctives. L'entrepreneur dispose toutefois d'une marge de manœuvre pour décider, à la lumière des impératifs commerciaux et concurrentiels, des déductions à entreprendre. Le fisc en ce domaine se contente donc de vérifier que la dépense en question est réellement liée à l'activité indépendante et a été effectuée. Conformément aux principes généraux, le fardeau de la preuve incombe au contribuable, dès lors que la déduction réduit son

- 8/12 - A/909/2006 obligation fiscale (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006, consid. 5.2 et 6.3 ; ATA/378/2007 du 7 août 2007 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle, 2007, p. 142, n. 228.).

b. Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante et il est admis de recourir à des forfaits, soit à des moyennes qui sont réputées correspondre aux dépenses effectives des contribuables (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006, op. cit., consid. 5.2 et 6.3).

c. Seuls les frais effectivement exposés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut ; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée (ATA/169/2007 du 3 avril 2007). Il ne suffit pas d'en tenir une liste.

d. Pour des frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels sont les clients et relations d'affaires qui ont bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux (ATA/378/2007, op. cit., et les références citées).

E. 5

a. Selon la jurisprudence, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal ; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il en est ainsi soit lorsque la norme fiscale applicable se rattache à des réalités économiques plutôt qu'à des institutions juridiques formellement définies (ATF 115 Ib 238 consid. 3b p. 241), soit lorsque l'on est en présence d'une évasion fiscale. Il y a évasion fiscale lorsque la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire, et que la voie choisie entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour le cas où le fisc l'admettrait (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002 du 28 juin 2002 consid. 3.1).

b. La création de diverses entités n'a véritablement de justification économique que si celles-ci sont vis-à-vis les unes des autres, non seulement juridiquement mais aussi

économiquement indépendantes. Une telle indépendance se traduirait par le fait que chaque structure assume son propre risque économique. Un tel risque est inexistant lorsque la maîtrise de fait sur les diverses entités est réunie en une seule main. Dans un tel cas, le maintien de plusieurs entités est artificiel et la construction adoptée est insolite. Moyennant la réalisation des autres conditions de l'évasion fiscale, le fisc est autorisé à s'écarter

- 9/12 - A/909/2006 de la forme juridique choisie et à se baser sur la réalité économique (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002 op. cit. consid. 3.2).

c. Dans ce dernier arrêt, le Tribunal fédéral avait considéré que l'exercice d'une seule et même activité entraînait à double des frais de même nature dans l'une et l'autre des entités, ce qui permettait de diminuer d'autant le revenu imposable provenant de la raison individuelle et de réaliser ainsi une économie d'impôt.

E. 6

En l'espèce, les trois entités créées par le contribuable exercent la même activité, à savoir l'établissement de déclarations d'impôts, des conseils fiscaux, et la tenue de la comptabilité. La S.à.r.l. et les deux entreprises individuelles ne sauraient être considérées comme étant indépendantes les unes des autres dès lors que, dans les faits, c'est bien le contribuable qui commande la marche des trois structures. La répartition de ses activités dans celles-ci lui permet, d'une part, d'éviter l'assujettissement à la TVA car leur chiffre d'affaires est pour chacune d'entre elles inférieur au montant minimum légal, et, d'autre part, d'avoir à triple des frais réduisant d'autant l'imposition des trois entités, alors même qu'ils sont de même nature. Les trois conditions exigées par la jurisprudence pour admettre l'existence d'une évasion fiscale sont, au vu de ce qui précède, remplies.

E. 7

L'AFC était par conséquent en droit d'examiner l'ensemble des frais des trois entités comme s'il s'était agi d'une seule structure.

E. 8

Les frais que les contribuables font valoir sont certes étayés par pièces mais relèvent de dépenses de nature privée et n'ont aucune justification commerciale. Il en va ainsi d'achats de disques, de dépenses réalisées dans des boutiques, dans des agences de voyages, des abonnements de théâtre et de sport, de même que du loyer du logement privé et des frais de téléphone (dans la mesure non admise par l'administration), ainsi que des divers voyages et déplacements. Ils n'ont en particulier pas prouvé le lien de connexité entre ces dépenses et les clients auxquels elles seraient rattachées, notamment quels clients auraient reçu quels cadeaux, et lesquels le contribuable aurait accompagnés lors des voyages et déplacements. Le contribuable n'a pas démontré que les différentes dépenses énumérées dans le dossier étaient en lien avec son activité commerciale et avaient été engagées en vue de la production du revenu imposé.

Les contribuables ont également amorti leur chaîne hi-fi. Or, seuls les biens appartenant à la fortune commerciale peuvent faire l'objet d'un amortissement (art. 3 let. d aLIPP-V). La déduction n'était par conséquent pas justifiée.

Les indemnités pour inconvénients de service versées par les HUG à Mme X_____ ne sont pas non plus déductibles, car celle-ci sont considérées comme un complément ou un supplément de salaire et sont de ce fait imposables (ATA/400/2004 du 18 mai 2004).

- 10/12 - A/909/2006

Les reprises effectuées dans le cadre de la taxation des contribuables sont en conséquence fondées. Elles ne sauraient avoir été faites sur la S.à.r.l., celle-ci ayant été constituée après l'entreprise individuelle et le contribuable exerçant seul ses activités, dont il est l'unique responsable (cf. dans ce sens Arrêt du Tribunal fédéral 2A.4/2002, op. cit.).

E. 9

Dans son écriture du 28 septembre 2009, l'AFC a sollicité de la chambre administrative une reformatio in pejus portant sur l'intégration dans les revenus des contribuables du chiffre d'affaires non comptabilisé en CHF 20'928.- pour l'année 2002. Ce montant a été mis à jour par la division de la TVA, suite à un contrôle auprès du contribuable en avril 2006.

E. 10

Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), qui règle la procédure par devant la chambre administrative, la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) demeurant applicable à titre subsidiaire seulement (art. 2 al. 2 LPFisc). L'art. 54 al. 1 LPFisc prévoit que la chambre de céans prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

E. 11

En l'espèce, le contribuable a été interpellé sur cette question et a pu se prononcer sur tous les éléments la concernant. Une réformation de la décision attaquée au détriment des contribuables est donc possible.

E. 12

Le chiffre d'affaires non comptabilisé pour l'exercice 2002 a été constaté par la division du contrôle TVA dans un courrier du 18 décembre 2008, sur la base des éléments suivants :

Aucun livre de caisse et de banque n'avait été établi ; le contribuable ne tenait pas de comptabilité double ; les prestations de conseils fiscaux et de tenue de comptabilité, détaillées par le contribuable, étaient réparties de façon arbitraire dans les trois entités constituées par ce dernier ; il utilisait la même infrastructure pour réaliser les prestations desdites trois entités ; aucun double des factures clients n'était conservé et une grande partie des factures clients étaient payées au comptant. 15 % des recettes n'avaient pas été reprises correctement dans les tableaux extracomptables et les comptes d'exploitation des trois structures. Celles-ci ne formaient en réalité qu'une seule et même entité économique et les recettes comptabilisées étaient incomplètes.

Le 4 janvier 2010, les contribuables se sont référés à un courrier du 7 avril 2006 de « l'inspecteur A_____ de Berne », lequel conclut à une reprise de CHF 22'184.- sur le chiffre d'affaires en cause. Les contribuables, quant à eux, énoncent un chiffre de CHF 16'780.- fondé sur le « surplus pas déclaré en compensation de frais selon mes tableaux ».

- 11/12 - A/909/2006

Au vu de ce qui précède, le montant arrêté par la division de contrôle externe du 18 décembre 2008 et repris par l'AFC est exact, les explications des contribuables n'étant pas convaincantes et de surcroît fondées sur une comptabilité erronée pour les motifs évoqués

ci-dessus.

Le chiffre d'affaires de CHF 20'298.- non comptabilisé pour 2002 sera intégré dans les revenus du contribuable, sous déduction des éventuels versements dont il se serait déjà acquitté.

E. 13

En tous points mal fondé, le recours, en tant qu'il porte sur la période fiscale 2002, sera rejeté, la décision de la commission confirmée et le dossier renvoyé à l'AFC pour nouvelle taxation intégrant le montant précité de CHF 20'298.-. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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