

GE_GERICHTE ATA/828/2021 vom 10. August 2021

GE Cour de justice, 2021-08-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_828_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/828/2021 du 10 août 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/828/2021 del 10 agosto 2021

Regeste

Résumé: L'autorité fiscale fixe le montant d'une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse en tenant compte des informations en sa possession. Il ne peut pas être exigé de lui d'effectuer des enquêtes ou d'établir les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas des éléments probants. Une taxation d'office peut être faite en prenant en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable. Il appartient à celui-ci de supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2)

Le litige porte sur la qualification de revenu du montant de CHF 515'386.- pour l'année fiscale 2015. 3) a. L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Le droit cantonal prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus, prestations et avantages du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en espèces ou en nature et quelle qu'en soit l'origine, avant déductions (art. 17 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

- 8/15 - A/4144/2019

La créance d'impôt naît sitôt que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés. Sa naissance ex lege a notamment pour conséquence que le moment de la réalisation du revenu ne saurait dépendre de la seule volonté du contribuable ; si tel était le cas, le contribuable pourrait différer et, par-là, déterminer lui-même en fonction de ses convenances personnelles à quel moment ce revenu est imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_152/2015 du 31 juillet 2015 consid. 4.2 ; 2C_692/2013 du 24 mars 2014 consid. 4.2).

b. En vertu des principes de l'étanchéité des exercices et de la périodicité de l'impôt, chaque exercice est considéré comme un tout autonome sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants. Les deux principes précités impliquent que tous les revenus effectivement réalisés, ainsi que tous les frais engagés durant la période fiscale en cause sont déterminants pour la taxation de cette période (arrêt du Tribunal fédéral 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 8.1.2 et les références). 4) a. L'autorité établit les faits d'office (maxime inquisitoire). Elle n'est pas limitée par les allégués et les offres de preuves des parties (art. 19 LPA). Elle réunit les renseignements et procède aux enquêtes

nécessaires pour fonder sa décision. Elle apprécie les moyens de preuve des parties (art. 20 al. 1 LPA).

Selon la maxime inquisitoire, qui prévaut en particulier en droit public, l'autorité définit les faits pertinents et ne tient pour existants que ceux qui sont dûment prouvés. Cette maxime oblige notamment les autorités compétentes à prendre en considération d'office l'ensemble des pièces pertinentes qui ont été versées au dossier (ATA/412/2021 du 13 avril 2021 ; ATA/1192/2015 du 3 novembre 2015). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 et 24 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/1309/2015 du 8 décembre 2015).

b. En droit fiscal, la maxime inquisitoire prévaut également. L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 46 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes - LHID - RS 642.14). À Genève, le département compétent procède à la taxation des impôts sur la base de la déclaration d'impôt et des justificatifs déposés par le contribuable, ainsi que des contrôles et investigations effectués (art. 36 al. 1 LPFisc). 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

- 9/15 - A/4144/2019 (Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, ad art. 130 LIFD, n. 2). 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 (ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., 2002, p. 416 et les nombreuses références citées).

Il appartient ainsi 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2).

c. Le contribuable doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc). Il est responsable du contenu de sa

déclaration d'impôt. Lorsqu'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans celle-ci (ATA/686/2017 du 20 juin 2017 ; Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand. Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, ad art. 151 LIFD, n. 10 p. 1813 ; Martin ZWEIFEL/Silvia HUNZIKER, in Martin ZWEIFEL/Michael BEUSCH [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern des Kantone und Gemeinde, 3ème éd., 2017, ad art. 42 LHID, n. 22 p.1294). Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêts du Tribunal fédéral 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C_879/2008 du 20 avril 2009 consid. 5.1).

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 (Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la

- 10/15 - A/4144/2019 fortune, 2ème éd., 1998, 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. Ce dernier devra justifier l'origine des 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1). 5) a. En procédure administrative, la constatation des faits est gouvernée par le principe de la libre appréciation des preuves (ATF 139 II 185 consid. 9.2 ; 130 II 482 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C_119/2017 du 19 mai 2017 consid. 2.2.2 ; 2C_668/2011 du 12 avril 2011 consid. 3.3). Le juge forme ainsi librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées et ce n'est ni le genre, ni le nombre des preuves qui est déterminant, mais leur force de persuasion (ATA/991/2016 du 22 novembre 2016).

b. Le principe de la libre appréciation des preuves est également applicable en droit fiscal. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., 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_574/2009 du 21 avril 2010 consid. 4.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.3 ; ATA/1307/2015 précité ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109 ch. 4.3). 6) a. Si, au cours d'une procédure de taxation et malgré une sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue, faute de données suffisantes, l'autorité fiscale effectue une taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse

(art. 130 al. 2 LIFD). Les deux conditions précitées en constituent une seule : la seule situation de fait qui entraîne le prononcé d'une taxation d'office est l'incertitude au sujet de celui-ci (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 130 LIFD, n. 15 p. 1707). Cette règle est reprise à l'art. 46 al. 3

- 11/15 - A/4144/2019 LHID et, pour le canton de Genève, à l'art. 37 al. 1 LPFisc. Ces différentes normes s'interprètent de manière analogue (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, *Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagerung*, AJP 1/2013, p. 33).

b. Ne pas avoir satisfait à ses obligations de procédure peut résider dans le fait d'une exécution imparfaite ou incomplète desdites obligations, inexécution formelle ou matérielle, les indications fournies étant incomplètes ou inexactes quant à leur contenu, sans que forcément cette imperfection soit imputable au contribuable (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit. ad art. 130 LIFD, n. 21 p. 1709 et 1710 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 35). Une taxation d'office est ainsi possible si le contribuable a rempli formellement toutes ses obligations mais que, du point de vue de l'administration des incongruités subsistent, que celui-ci n'a pas pu éliminer malgré la demande qui lui a été faite (Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 35).

c. À la base d'une taxation d'office réside une incertitude, une carence dans la possibilité d'instruire, qui empêche l'autorité de procéder à la taxation de manière complète et exacte, car les facteurs fiscaux ou leurs parties ne sont pas fixés correctement (arrêts du Tribunal fédéral 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5 ; 2C_203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2, in RF 66/2011 p. 700 ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal Suisse*, 2021, n. 49 p. 631 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., ad art. 130 LIFD, n. 15 p. 1707 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit., p. 34).

d. Le recours par l'autorité fiscale à la taxation d'office exige qu'elle notifie préalablement une sommation au contribuable d'avoir à procéder aux actes imparfaitement accomplis dans un délai donné. La sommation doit mentionner la période fiscale concernée et le détail des actes ou des documents à produire pour lesquels il est en demeure, assortie de la menace d'une taxation d'office (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit. ad art. 130 LIFD, n. 18 p. 1709 ; Xavier OBERSON, op. cit. n. 50 p. 631). Il ne peut lui être demandé par cette voie d'autres actes que ceux qu'il aurait dû accomplir et pour lesquels il est en retard (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit. ad art. 130 LIFD, n. 18 p. 1709).

e. L'autorité fiscale fixe alors le montant de l'impôt dû sur la base d'une appréciation consciencieuse. L'art. 130 al. 2 LIFD in fine précise que la taxation d'office peut être faite en prenant en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., ad art. 130 LIFD, n. 27 p. 1712). L'art. 46 al. 3 LHID reprend la teneur de cette règle tandis que l'art. 37 al. 1 in fine LPFisc y ajoute l'évolution du bénéfice net et la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt, parce que les cantons en ont conservé la compétence, énumération qui n'est toutefois pas exhaustive (Projet de loi du Conseil d'État de procédure fiscale du 21 mai 2001 [PL 8517] ; MGC 2001 28/VI

- 12/15 - A/4144/2019 5074, p. 5163). Dans l'appréciation consciencieuse qui lui incombe, l'autorité fiscale doit tenir compte des informations en sa possession, mais on ne peut exiger d'elle qu'elle effectue des enquêtes ou établisse les faits par des recherches trop détaillées, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas des éléments probants. C'est dans ce cadre qu'elle

peut prendre en considération « des coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable ». Elle applique le droit à une situation de fait qu'elle a déterminée, quant aux éléments non produits par le contribuable en se fondant sur la vraisemblance (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., ad art. 130 LIFD, n. 23 et 24 p. 1710 et 1711). Elle n'est pas obligée, sur la base des estimations effectuées, de choisir en cas de doute la solution la plus favorable au contribuable, car il faut empêcher que celui qui se soucie de présenter les éléments de façon à ce qu'ils puissent être contrôlés ne paie pas plus d'impôts que celui qui rend impossible un tel contrôle pour des motifs qui lui sont imputables (RDAF 2003 II 581, p. 589 ; Xavier OBERSON, op. cit., n. 51 p. 631-632). 7) a. Le contentieux en matière de taxation d'office obéit à des règles particulières qui restreignent les possibilités de contester les décisions notifiées suivant cette voie.

b. Le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD, art. 48 al. 2 LHID et art. 39 al. 2 LPFisc).

c. Une taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'elle passe sous silence ou apprécie de manière erronée un point de vue essentiel et pertinent. Si la taxation a été faite par estimation, cette inexactitude manifeste peut être retenue si, nonobstant la marge d'appréciation dont jouit l'autorité, est clairement trop haute ou trop basse, lorsqu'il est clairement reconnaissable qu'elle repose sur des fondements, des méthodes ou des moyens d'estimation erronés ou lorsqu'elle n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce telles qu'elles ressortent des pièces (Hugo CASANOVA/Emmanuel DUBEY, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., ad art. 132 LIFD, n. 28 p. 1731 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, op. cit., ad art. 130 LIFD, n. 25 p. 1711 ; Henk FENNERS/Martin E. LOOSER, op. cit. p. 38).

d. Une taxation d'office lie le juge lorsqu'elle repose sur une constatation complète et exacte des faits et sur une appréciation consciencieuse de tous les éléments déterminants pour la taxation, étant entendu que les autorités compétentes disposent d'une certaine marge d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_683/2013 précité, consid. 5.1). 8)

En l'espèce, les recourants, qui sont soumis à un devoir de collaboration, ont, à plusieurs reprises, eu l'occasion de prouver leurs allégués, notamment de

- 13/15 - A/4144/2019 produire des pièces relatives à leurs nouveaux biens immobiliers déclarés en 2015. En effet, l'autorité intimée leur a adressé plusieurs courriers de demande de renseignements au sujet de la provenance des fonds qui ont servi au financement de ceux-ci. Ensuite, ils ont eu l'opportunité de préciser les allégués qu'ils estimaient pertinents pour la résolution du litige lors de leur réclamation, de leurs recours au TAPI et auprès de la chambre administrative, et de leur réplique à la réponse de l'autorité intimée.

L'autorité intimée a examiné les documents produits par les recourants et a fait un calcul de leurs revenus et dépenses intégrant les trois nouveaux biens immobiliers susmentionnés. Elle a pris en compte des actifs bruts localisés de CHF 4'718'342.- et des hypothèques pertinentes pour la période fiscale considérée à hauteur de CHF 3'429'656.-. Elle a estimé que le patrimoine immobilier des recourants avait augmenté de CHF 1'097'035.-, leurs dettes hypothécaires de CHF 332'850.-. Pour financer l'acquisition de leurs nouveaux biens immobiliers, l'AFC-GE a considéré qu'ils auraient dû apporter des fonds propres à concurrence de CHF 764'185.-. Leurs revenus bruts totaux en 2015 étant de CHF 294'053.-

pour des dépenses totales de CHF 171'464.-, ils avaient un disponible de CHF 122'589.-, en sus d'un excédent de CHF 3'004.- sur leurs comptes bancaires. La provenance de la somme de CHF 637'592.- était inexplicée. L'AFC-GE a alors considéré ce montant comme un revenu et l'a, en se basant sur une appréciation circonstanciée, arrêté à CHF 580'000.- desquels elle a déduit un montant de CHF 64'614.- correspondant aux avoirs de deuxième pilier des recourants, utilisés à titre de prestation en capital pour l'encouragement à la propriété. Le TAPI a confirmé ce calcul.

Devant la chambre administrative, les recourants ont produit des tableaux de chiffres ressortant de leurs déclarations fiscales antérieures, de 2010 à 2014, mais ceux-ci n'intègrent pas les trois biens immobiliers déclarés en 2015. Ils n'ont pas discuté du calcul de l'autorité intimée, se contentant de le contester. Or à l'examen des pièces et des différents tableaux produits par les recourants, l'on constate que la provenance de la somme de CHF 515'386.- n'a pas été établie, alors qu'il leur incombait d'en apporter la preuve, dès lors que l'autorité intimée avait procédé à une taxation d'office en retenant sur la base des renseignements recueillis que leur déclaration fiscale n'était ni conforme à la vérité ni complète. Les chiffres qu'ils ont produits ne permettent pas d'établir à satisfaction de droit ni de lever l'incertitude que la somme de CHF 515'386.-, retenue par l'autorité intimée, ne correspond pas à la réalité économique des contribuables. Les tableaux ne peuvent pas être considérés comme équivalents à des pièces justificatives permettant d'établir l'origine des fonds investis en 2015 ainsi que la situation financière des recourants. Ces derniers doivent par conséquent supporter l'échec de la preuve du fait que le montant de CHF 515'386.- pouvait s'expliquer par des hypothèques qu'ils soutiennent avoir oublié de déclarer, alors qu'ils ont transmis une liste de

- 14/15 - A/4144/2019 leurs dettes hypothécaires datant d'avant et d'après la période fiscale en cause qui ne le comporte pas.

Le jugement du TAPI étant conforme au droit, les griefs des recourants seront écartés.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 9)

Vu l'issue du litige, les recourants supporteront solidairement un émolument de CHF 1'000.- et aucune d'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.