

## **GE\_GERICHTE ATA/96/2008 vom 4. März 2008**

GE Cour de justice, 2008-03-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_96\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_96_2008)

FR: GE\_GERICHTE ATA/96/2008 du 4 mars 2008

IT: GE\_GERICHTE ATA/96/2008 del 4 marzo 2008

### **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. 2**

Les contribuables ne contestant pas l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, l'objet du litige se circonscrit dès lors à la résolution des questions

- 7/16 - A/2873/2007 suivantes, à savoir le bien fondé de l'amende dans son principe et de son montant d'une part, et des dépenses d'exploitation comprenant les loyers et charges, les frais des SIG et les frais de véhicule professionnel allégués par les contribuables d'autre part.

#### **E. 3**

Le présent litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) 1998 à 2000.

Bien que de nouvelles lois fiscales soient entrées en vigueur le 1er janvier 2001, l'ancien droit reste applicable au cas d'espèce, les éléments déterminants étant antérieurs à cette modification (ATA/378/2005 du 24 mai 2005 et les références citées).

#### **E. 4**

De l'ensemble des revenus bruts effectivement réalisés par les contribuables, le département des finances déduit les dépenses nécessaires à l'exercice de leur profession et de leur métier (art. 21 let. a de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 - LCP - D 3 05).

Conformément à la doctrine et à la jurisprudence dominante, seuls les frais effectivement dépensés, 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. Énumérées limitativement à l'article 21 lettre a LCP, les exceptions à l'impôt sur l'ensemble des revenus entraînent une interprétation restrictive de la nature et de l'étendue des déductions. Le contribuable est par conséquent tenu de justifier ses dépenses professionnelles et d'établir leur caractère de nécessité (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée ; ATA/378/2005 précité).

#### **E. 5**

a. Parmi les charges qui sont justifiées par l'usage commercial, et à ce titre immédiatement déductibles, figurent les frais généraux. Ces derniers correspondent aux dépenses rendues

nécessaires par la marche des affaires de la société et qui ne trouvent pas leur contrepartie dans un nouvel élément porté à l'actif du bilan (ATF 115 Ib 117, consid. 5b ; J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, pp. 208-209 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 184). Les frais de déplacements 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 du 6 novembre 2006, consid. 5.2 et 6.3).

b. Les déductions pour frais forfaitaires ne sont réglées ni dans la loi, ni dans un règlement, mais existent dans la pratique des autorités de taxation. Ce mode de faire est justifié lorsque dans certaines professions les frais se composent de très

- 8/16 - A/2873/2007 nombreux éléments et qu'il serait peu indiqué d'en vouloir exiger les justificatifs détaillés, alors qu'il est possible d'estimer de manière uniforme leur montant total, compte tenu des expériences faites par les membres souvent nombreux dans la profession. Il s'ensuit que seul les contribuables appartenant aux groupes professionnels pour lesquels des déductions forfaitaires ont été négociées avec l'administration peuvent se prévaloir d'un forfait sans avoir à justifier leurs dépenses par pièces (Information n° 7/2002 de l'administration fiscale cantonale ; ATA/886/2004 du 16 novembre 2004 et les références citées).

c. Selon l'Information cantonale n° 2/91 du 20 février 1991, les frais de véhicule d'un médecin qui exerce son activité à son cabinet uniquement ne sont pas admis. En revanche, le thérapeute qui se rend au domicile du patient ou dans des cliniques ou des hôpitaux peut déduire les 3/5 de l'ensemble des frais relatifs à un véhicule d'une valeur maximale de CHF 30'000.- (frais d'entretien et amortissement).

d. Enfin, dans un arrêt récent, le tribunal de céans a notamment considéré, s'agissant d'un médecin dont les domiciles privé et professionnel étaient situés à la même adresse, que l'utilisation professionnelle du véhicule ne pouvait être admise. Dans ces circonstances, l'acquisition d'une voiture n'était pas nécessaire à l'exploitation du cabinet médical et représentait une dépense de convenance ou d'agrément, que les contribuables ne pouvaient déduire, même en partie, de leur revenu au titre de frais professionnels, ce quand bien même le contribuable indiquait, devoir se déplacer en voiture pour rendre visite à des patients à la clinique de Belle-Idée ou à celle de la Métairie ou encore pour assister à des séances de formation professionnelle (ATA/592/2007 du 20 novembre 2007).

En l'espèce, se basant sur la méthode de calcul visée par l'information de l'AFC, le contribuable a comptabilisé dans les charges de son entreprise tous les frais liés à son véhicule (leasing inclus), sans retrancher la part privée équivalant à 2/5èmes desdits frais.

Cela étant, il ressort des pièces versées à la procédure que le recourant a reconnu qu'il ne se déplaçait pas, ou très peu, professionnellement et que son épouse jouissait quasi entièrement de l'utilisation du véhicule. Certes, il indique, d'une manière très générale, devoir se déplacer en voiture pour rendre visite à des patients à la clinique de la Tour, aucune pièce ni preuve ne viennent cependant étayer ces allégations. Il affirme enfin n'avoir jamais surfacturé ses déplacements à ses clients.

Dans ces circonstances, c'est à juste titre, que l'AFC et la commission ont considéré que les recourants avaient échoué dans la preuve que les frais allégués avaient été engagés à des

fins professionnelles et qu'il n'y avait dès lors pas lieu d'appliquer la déduction forfaitaire de 3/5.

- 9/16 - A/2873/2007

## **E. 6**

Reste encore à examiner si la commission pouvait procéder à une reformatio in pejus.

a. A teneur de l'article 51 alinéa 1 LPfisc, la commission cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours. Elle peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier.

b. Dans un tel cas, elle attirera préalablement expressément l'attention du contribuable sur le fait que la décision attaquée peut être réformée à son détriment et lui offrira la possibilité, cas échéant, de retirer son recours (ATA/493/2003 du 17 juin 2003).

Informés le 19 avril 2007 par la commission que s'agissant des frais de véhicule, en l'absence de tout justificatif démontrant leur lien de nécessité avec la profession exercée, elle envisageait de procéder à une reformatio in pejus, les recourants ont indiqué maintenir leur recours le 15 mai 2007. La commission était dès lors fondée à revoir la décision de l'AFC à leur détriment, les recourants n'ayant pas été à même de verser à la procédure le moindre justificatif et/ou attestation de l'hôpital de la Tour, attestant des frais invoqués.

## **E. 7**

La déduction du loyer afférent à une pièce du logement du contribuable utilisée à titre professionnel est possible en tant que charge justifiée par l'usage commercial. Dans ce sens, la directive n° 1/2003 du 6 août 2003 prévoit la déduction de la part du loyer qui revient aux pièces occupées professionnellement, lorsque les locaux professionnels se trouvent dans le logement privé du contribuable (ATA/335/2005 du 10 mai 2005). Cette directive doit également s'appliquer à contrario.

En revanche, le loyer de son logement et de celui de sa famille n'est pas déductible (art. 23 let. e LCP).

En l'espèce, il ressort des pièces versées à la procédure que pour les années fiscales 1998 à 2000, les contribuables ont comptabilisé la totalité du loyer et des frais SIG relatifs aux locaux sis au 1er étage, avenue D\_\_\_\_\_, à savoir deux appartements respectivement de 5 et 6 pièces utilisés pour partie à des fins professionnelles et pour partie comme logement privé. Les parties ne s'entendant pas sur le caractère professionnel ou non de 3 des 11 pièces susmentionnées, il s'agira dans un premier temps de régler ce point.

Lors de la visite domiciliaire du 16 mai 2003, en présence des recourants, les contrôleurs fiscaux ont dument constaté qu'en réalité seules 3/11 pièces étaient destinées à l'activité professionnelle du contribuable et que dans les autres pièces se trouvaient des affaires personnelles du couple. Le Tribunal administratif relève par ailleurs que les locaux commerciaux et privés sont communicants et que la

- 10/16 - A/2873/2007 configuration de l'ensemble facilite l'utilisation à des fins privées des 2 pièces litigieuses. Contrairement à ce que semble croire les recourants, le seul fait que l'on soit en présence d'un bail commercial s'agissant de l'un des locaux, n'est pas encore suffisant pour retenir que toutes les charges liées à ce dernier seraient justifiées par l'usage commercial.

Dans ces circonstances, le tribunal de céans confirmera, dans leur principe, les reprises effectuées. S'agissant du montant de ces dernières, les parties sont en désaccord quant à la méthode de calcul utilisée. Selon les contribuables, il faudrait retenir au titre de partie commerciale, seuls 4/5èmes du montant du bail professionnel, pour tenir compte de la superficie des pièces litigieuses et de la différence de loyer entre les deux baux.

#### **E. 8**

Appelé à trancher une question similaire, dans le cas d'un physiothérapeute exerçant à domicile, le tribunal de céans a retenu pour le calcul de la part de loyer déductible à titre de charge professionnel, un pourcentage par pièce et non par mètre carré du loyer total (ATA/335/2005 du 10 mai 2005). Il n'y a pas lieu de s'écarter de ce mode de calcul. Enfin, contrairement à ce que soutiennent les recourants, c'est à juste titre que la commission a admis lesdits frais à hauteur des 3/11èmes de leurs baux cumulés. Il ressort en effet des taxations versées à la procédure que les contribuables ont, pour l'ICC 1998 à 2000, toujours comptabilisé la totalité de leurs deux loyers et des frais SIG afférent aux locaux pris à bail, au titre de frais liés à l'activité indépendante de Monsieur. Il appert dès lors bien malvenu aujourd'hui, s'agissant des reprises, de vouloir distinguer lesdits baux. En admettant lesdits frais à hauteur des 3/11èmes, l'AFC a ainsi fait une application conforme de la directive susmentionnée et la décision de la commission sera confirmée sur ce point.

#### **E. 9**

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

a. S'agissant de l'amende, selon l'ancien droit en vigueur jusqu'au 31 décembre 2001, tout contribuable qui, dans l'intention de frauder le fisc, le trompe ou cherche à le tromper relativement à ses éléments d'imposition, soit en faisant des déclarations inexactes ou incomplètes, est frappé d'une amende fiscale pouvant s'élever au plus en cas de négligence au double du montant de l'impôt éludé (art. 340 al. 3 aLCP) ou, en cas de fraude intentionnelle, au plus à dix fois le montant de l'impôt éludé (art. 341 al. 2 aLCP).

b. Depuis le 1er janvier 2002, ces articles ont été remplacés par l'article 69 LPFisc, qui prévoit une amende pouvant aller jusqu'au triple de 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.

- 11/16 - A/2873/2007

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

d. S'agissant de la soustraction d'impôts 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 par contre, 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. 10**

Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité des recourants.

a. 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 (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.607/2006 du 24 avril 2007 ; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007).

b. Il y a dol éventuel lorsque l'auteur, en l'espèce le contribuable, envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, même s'il ne le souhaite pas, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61 et les références citées). Parmi les éléments extérieurs permettant de conclure que l'auteur a accepté le résultat dommageable pour le cas où il se produirait figurent notamment la probabilité (connue de l'auteur) de la réalisation du risque et l'importance de la violation du devoir de prudence. Plus celles-ci sont grandes, plus sera fondée la conclusion que l'auteur, malgré d'éventuelles dénégations, avait accepté l'éventualité de la réalisation du dommage (ATF 119 IV 1 consid. 5a p. 2 s.).

c. En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci,

- 12/16 - A/2873/2007 l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss).

d. Enfin, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.538/1998 du 30 juin 1999 publié in RDAF 1999 II p. 535; Archives 60 p. 259 consid. 2a p. 261 s., 57 p. 218 consid. 4c). Il n'est en particulier pas délié de son devoir de prudence. Il doit faire preuve de vigilance dans le choix du mandataire, lui donner des instructions précises et surveiller son travail. Le contribuable commet par conséquent une faute notamment lorsqu'il transmet des documents incomplets à son mandataire ou ne l'a pas suffisamment instruit (D. MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, Thèse Lausanne 2001, p. 65 et les références citées). De même, le contribuable qui se fait assister par un auxiliaire et bénéficie des résultats de l'activité de ce dernier doit supporter les inconvénients d'une telle intervention (cf. art. 101 CO) (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.48/2006 du 10 mai 2006, consid. 3.1). Lorsque c'est le représentant qui a porté dans la déclaration d'impôt des indications inexactes et, par ce biais obtenu une taxation insuffisante, le contribuable doit se laisser imputer à faute cet acte dans la mesure où il aurait été en mesure de reconnaître les erreurs (Arrêt du Tribunal fédéral du 12 décembre 1986, Archives 57, p. 218, cité par TORRIONE, Les infractions fiscales (impôts directs), in

Les procédures en droit fiscal, Ordre romand des experts fiscaux diplômés (OREF), éd., Berne, Stuttgart, Vienne 1997, pp. 243-291, 255 ; ATA/496/2003 du 17 juin 2003).

En l'espèce, les recourants ont adressé, sur plusieurs années, des déclarations grossièrement inexactes à l'AFC. Le fait que celles-ci aient été remplies par une fiduciaire n'y change rien. En effet, contrairement à ce que semblent croire les contribuables, le devoir de prudence ne s'arrête pas au choix du mandataire mais exige également du contribuable qu'il instruisse correctement celui-ci et veille à la bonne exécution des tâches confiées. Certes, les recourants n'ont pas de connaissances professionnelles en matière fiscale. Cela étant la contribuable s'est de longue date chargée du secrétariat du cabinet de son époux et c'est elle qui fournissait les pièces utiles à l'établissement des taxations litigieuses. Compte tenu de l'ampleur des erreurs, des montants éludés et de la nature des frais en cause, les recourants ne pouvaient ignorer que des dépenses ayant un caractère privé avaient en réalité été portées à leur charge. Ces "manquements" sont en effet aisément identifiables même sans connaissances particulières en matière commerciale ou fiscale. Par conséquent, c'est à juste titre que l'AFC, et après elle la commission, ont retenu que les contribuables avaient agi avec l'intention de tromper le fisc, soit, à tout le moins, envisagé de le faire.

- 13/16 - A/2873/2007

Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel est ainsi acquis.

#### **E. 11**

mars 2003).

d. Il sera fait application de l'article 69 alinéa 2 LPFisc, celui-ci étant plus favorable que l'ancienne disposition. 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.

En l'espèce, l'AFC a fixé l'amende litigieuse à une fois et demi l'impôt soustrait relevant notamment le caractère intentionnel de la soustraction, la quantité de fautes commises et les montants concernés. Les fautes commises étaient considérées comme graves.

A leur décharge, les recourants font valoir qu'ils ont été abusés par leur fiduciaire et que de ce fait, leur faute ne peut être considérée que comme légère. Comme vu ci-dessus, non seulement les contribuables ne sauraient en l'espèce se décharger de leur responsabilité mais encore ils pouvaient parfaitement se rendre compte des erreurs commises. Aussi, en l'absence d'arguments qui permettraient de remettre en cause l'appréciation faite par l'AFC pour fixer la quotité de l'amende, cette dernière sera confirmée. Le montant retenu n'est en effet pas disproportionnée compte tenu des sommes éludées et du fait que les tentatives de

- 14/16 - A/2873/2007 soustraction se sont répétées durant plusieurs années. Quant aux recourants, leur situation personnelle tant personnelle que financière ne leur confère le droit à aucune circonstance atténuante.

#### **E. 12**

Le bien-fondé des reprises fiscales et de l'amende étant acquis, le Tribunal administratif doit encore examiner si ces dernières ne sont pas prescrites. Cette question doit être examinée d'office lorsqu'un particulier est débiteur de l'Etat (ATF 106 Ib 364 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005).

a. Les concepts de prescription et de péremption relèvent du droit de fond (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.227/2002 du 19 juin 2003, RDAF 2002 II 89 p. 94 et les arrêts cités). En vertu du principe de la non-rétroactivité des lois, la prescription de taxations effectuées avant l'entrée en vigueur du nouveau droit doit être examinée selon l'ancien droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/547/2001 du 28 août 2001 et les références citées).

b. La limitation dans le temps du droit de taxer est régie par l'article 368 aLCP qui définit la période durant laquelle l'autorité fiscale doit envoyer le bordereau de taxation. Il s'agit en réalité d'un délai de péremption dont le dies a quo est fixé au 1er janvier de l'année suivant l'objet de la taxation. La procédure de taxation est dès lors valablement introduite par le premier acte de l'AFC déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (v. RDAF 1989, p. 352), tel un bordereau rectificatif comme en l'espèce. Si ce dernier acte est intervenu avant l'échéance du délai de cinq ans imparti par la loi, le droit de procéder à la taxation n'est plus limité, la LCP n'instituant pas de prescription absolue du droit de taxer (ATA/547/2001 du 28 août 2001).

En l'espèce, l'envoi des bordereaux rectificatifs le 1er décembre 2003 est intervenu dans les cinq ans suivant la fin de la première période fiscale concernée par le rappel d'impôt, soit le 31 décembre 1998. Le droit de taxer n'est ainsi pas prescrit.

c. La prescription de la créance fiscale est de cinq ans dès le jour où le bordereau de perception est adressé au contribuable, selon l'article 369 aLCP. Ce délai peut être interrompu par toute mesure de l'autorité tendant à la taxation, cette dernière faisant repartir un nouveau délai de prescription de même durée.

Depuis la remise du bordereau rectificatif, la prescription a été interrompue à plusieurs reprises, chaque fois avant la fin du délai de prescription découlant de la précédente interruption par les différents actes de procédure.

d. L'ancien droit ne prévoyait pas de prescription absolue de la créance fiscale. Dans ces cas, les délais instaurés par la nouvelle loi commencent à courir dès l'entrée en vigueur de celle-ci, le 1er janvier 2002 (ATF 126 II 1 p. 6 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001). Le délai instauré par la LPFisc est de dix ans à

- 15/16 - A/2873/2007 compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force. Ce délai n'est pas non plus pas échu.

En conséquence, les reprises effectuées par l'AFC par décision du 1er décembre 2003, ne sont pas prescrites. Il en est de même s'agissant de la prescription relative et absolue de l'action pénale visant à sanctionner les infractions commises (ATA/317/2007 du 12 juin 2007).

### **E. 13**

En tous points mal fondé, le recours sera rejeté et un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA). \* \* \* \* \*

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