

GE_GERICHTE A/1535/2011 vom 14. Januar 2014

GE Cour de justice, 2014-01-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1535_2011

FR: GE_GERICHTE A/1535/2011 du 14 janvier 2014

IT: GE_GERICHTE A/1535/2011 del 14 gennaio 2014

Regeste

ASSOCIATION; SOUSTRACTION D'IMPÔT; AMENDE; DROIT FISCAL ; IMPÔT SUR LE REVENU ET LE BÉNÉFICE ; REVENU D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE | Il est clairement reconnaissable, même pour des particuliers peu au courant des affaires, qu'une personne morale, poursuivant même uniquement de manière accessoire, une activité commerciale et en retirant des bénéfices, est tenue d'en rendre compte au fisc. A plus forte raison lorsque cette activité est constituée par l'exploitation d'un établissement public qui suppose l'enregistrement de recettes provenant des entrées et des consommations. Quotité de l'amende arrêtée à une fois le montant de l'impôt élué confirmée, le caractère associatif de la recourante ne justifiant pas une réduction du montant, ni sa relativement bonne coopération avec les autorités fiscales, compte tenu de la durée -4 ans- pendant laquelle elle n'a pas payé d'impôts. | LIFD.126; LIFD.175; LHID.56; LPFisc.69

Erwägungen

E. 1

ère section dans la cause ASSOCIATION X_____ contre ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____
Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 10 décembre 2012 (JTAPI/1500/2012) EN FAIT 1) L'association X_____ (ci-après : X_____) est une association au sens des art. 60 ss du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), inscrite au registre du commerce du canton de Genève depuis le 11 février 2011, et dont le but statutaire est de « promouvoir l'effervescence de la musique électronique et ainsi donner aux jeunes les moyens de réaliser des projets vers ces fins communs (sic) ». Elle existait néanmoins en tant que personne morale avant son inscription au registre du commerce, ayant été constituée le 1 er octobre 2003. Bien que ne poursuivant pas, selon ses statuts, de but lucratif, l'X_____ exploite une discothèque sise à Y_____ à l'enseigne Z_____ (ci-après : le Z_____). Elle a ainsi été enregistrée dès le 7 novembre 2003 par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) comme entité assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA). 2) Les 9 et 10 avril 2008, l'AFC-CH a effectué un contrôle fiscal au Z_____. Des lacunes ayant été constatées, soit notamment l'absence de caisse enregistreuse, de feuilles récapitulatives des recettes et de livre de caisse, l'AFC-CH a reconstitué par estimation les chiffres d'affaires réalisés par l'X_____ entre le 7 novembre 2003 et le 30 septembre 2007. 3) Par décompte complémentaire du 10 avril 2008, corrigé par avis de crédit du 28 octobre 2008, l'AFC-CH a opéré des reprises d'impôt pour un total de CHF 85'449.- (soit CHF 70'694.- + CHF 14'755.-). 4) Le 19 juin 2008, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a informé l'X_____ qu'elle ouvrait à son encontre une procédure en rappel d'impôt et en soustraction d'impôt pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2003 à 2006.

L'X_____ n'avait pas rempli de déclaration d'impôt alors que des éléments de bénéfice et de capital devaient être taxés. Un délai au 9 juillet 2008, prolongé par la suite au 31 août 2008, lui était accordé pour retourner les déclarations fiscales des années en cause. 5) Le 6 octobre 2008, par l'intermédiaire d'une fiduciaire, l'X_____ a remis ses déclarations fiscales 2003 à 2006 ainsi que 2007. 6) Le 13 novembre 2008, l'AFC-GE a informé l'X_____ que la procédure en rappel et soustraction d'impôt concernant l'IFD et l'ICC pour les exercices 2003 à 2006 était close. Les suppléments se présentaient comme suit : IFD Supplément d'impôt Intérêts de retard 2003 CHF 0.- CHF 0.- 2004 CHF 6'018.- CHF 630,55 2005 CHF 10'918,25 CHF 761,85 2006 CHF 4'751,50 CHF 165,20 ICC Supplément d'impôt Intérêts de retard 2003 CHF 0.- CHF 0.- 2004 CHF 20'154,20 CHF 1'739,75 2005 CHF 40'800,20 CHF 2'338,75 2006 CHF 15'049,60 CHF 418,70 Deux bordereaux d'amende étaient également notifiés à l'X_____, un pour l'IFD, d'un montant de CHF 21'687.-, et l'autre pour l'ICC, d'un montant de CHF 76'004.-. L'X_____ ne s'était pas annoncée auprès de l'AFC-GE bien que l'activité principale et commerciale exercée par le Z_____ justifiait une imposition sur les bénéfices afférents. De plus, par rapport aux comptes commerciaux remis et à la comptabilité vérifiée, la division principale de la taxe sur la TVA et l'AFC-GE avaient pu se rendre compte que les recettes du bar étaient incomplètes, et que l'X_____ n'avait pas pris toutes les précautions nécessaires afin d'éviter de telles erreurs. Dès lors, une faute avait été commise, à tout le moins par négligence en ne s'annonçant pas auprès du fisc et en ne comptabilisant pas toutes les recettes encaissées, négligence qui devait être considérée comme grave dès lors qu'elle se répétait sur plusieurs années et que les montants concernés étaient très importants. La quotité de l'amende était ainsi fixée au montant de l'impôt soustrait. 7) Le 20 janvier 2009, l'AFC-CH a confirmé dans une décision formelle les reprises d'impôt notifiées les 10 avril et 28 octobre 2008. 8) Le 12 février 2009, l'AFC-GE a informé l'X_____ que suite à la rectification effectuée par l'AFC-CH en octobre 2008, les reprises qu'elle avait décidées allaient être modifiées dans la même mesure ; les reprises sur le bénéfice se montaient désormais à CHF 73'880.- pour l'année 2004, CHF 218'788.- pour l'année 2005 et CHF 232'320.- pour l'année 2006. L'amende, dont la quotité était maintenue, allait être ajustée aux nouveaux rappels d'impôt. 9) Le 19 février 2009, l'X_____ a formé réclamation contre la décision de l'AFC-CH du 20 janvier 2009. 10) Par décision sur réclamation du 18 mai 2010, l'AFC-CH a admis partiellement la réclamation du 19 février 2009, revendiquant désormais la somme de CHF 54'025.-. 11) Le 18 juin 2010, l'X_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif fédéral (ci-après : TAF) contre la décision sur réclamation du 18 mai 2010. 12) Par deux décisions du 15 avril 2011, l'AFC-GE a statué sur les réclamations formées le 8 décembre 2008 contre les bordereaux ICC et IFD 2004 à 2006 et les bordereaux d'amende ICC et IFD 2004 à 2006. La reprise relative à l'année 2004 était dégrevée de CHF 73'880.-, et la reprise 2005 était modifiée en faveur de la contribuable. En revanche, l'amende était maintenue dans sa quotité, dont le montant était calculé sur les taxations rectifiées. Concernant l'amende, une soustraction avait été commise de par l'absence de déclaration fiscale pour les périodes 2003 à 2006. Les mesures adéquates n'avaient pas été prises afin de tenir correctement la comptabilité et de déclarer le bénéfice et le capital imposables. Ainsi, à titre d'exemple, aucune caisse enregistreuse n'avait été employée alors que le chiffre d'affaires était d'environ CHF 1'000'000.-. L'X_____ avait agi à tout le moins par négligence grave. Ce faisant, l'élément subjectif de la soustraction était réalisé. L'amende fixée à une fois le montant de l'impôt était tout à fait proportionnée à la gravité de la faute ; elle était donc maintenue dans sa quotité mais adaptée aux nouveaux

montants. Le bordereau d'amende annexé faisait ainsi état d'un montant de CHF 70'460.-.

13) Par acte du 20 mai 2011, l'X_____ a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions sur réclamation précitées, concluant à leur annulation et au renvoi de la cause pour nouvelle décision. Etaient jointes au recours diverses attestations d'employés de l'X_____ et de clients du Z_____, selon lesquelles de très nombreuses boissons avaient été distribuées gratuitement. 14) Par arrêt du 8 septembre 2011, le TAF a rejeté le recours déposé par l'X_____ le 11 mars 2011. L'AFC-CH était en droit de procéder à une reprise d'impôt et à procéder par estimation en utilisant la méthode des chiffres d'expérience. La marge retenue était du reste légèrement inférieure à la moyenne des entreprises du même genre (78 %) et était proche du minimum, soit 70 %. L'X_____ n'avait pas fourni les moyens de preuve permettant de considérer l'estimation comme manifestement erronée, et elle devait ainsi supporter les désavantages d'une situation illégale qu'elle avait elle-même créée. 15) Par jugement du 10 décembre 2012, expédié aux parties le 17 décembre 2012, le TAPI a rejeté le recours. Les reprises étaient confirmées, le TAPI renvoyant aux motifs de l'arrêt du TAF. Quant aux amendes, compte tenu de la longue période pendant laquelle l'X_____ avait omis de déclarer ses activités, ses revenus et son capital, outre l'importance des montants soustraits, il y avait lieu de retenir qu'elle avait agi par dol éventuel, ou à tout le moins par négligence. Il importait peu qu'elle eût bénéficié d'une aide de l'Etat de Genève pour ses activités. La quotité de l'amende, fixée à une fois le montant soustrait, soit la peine « ordinaire », respectait le principe de la proportionnalité, aucune circonstance atténuante particulière ne pouvant être prise en considération. 16) Par acte posté le 31 janvier 2013, l'X_____ a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité, concluant à l'annulation des bordereaux d'amende prononcés à son encontre. Elle entendait recourir uniquement sur la question des amendes qui lui avaient été infligées. Plusieurs circonstances devaient être prises en compte au moment d'apprécier la gravité de la faute commise pour ensuite décider d'infliger ou non une amende, le cas échéant l'importance de celle-ci. En l'espèce, elle était une association dont la vocation était d'offrir des soirées bon marché à la jeunesse genevoise, volonté qui avait toujours primé une quelconque volonté de tirer des bénéfices de cette activité. Lorsque ses problèmes fiscaux étaient apparus, elle avait fait tout son possible pour collaborer et résoudre lesdits problèmes ; ainsi, le secteur TVA de l'AFC-CH ne lui avait-il infligé aucune amende. En outre, elle avait pris les mesures nécessaires afin que les problèmes ne se reproduisent plus, notamment en mettant en place un système moderne et efficace de caisses enregistreuses, et revu complètement son système de bons pour des boissons gratuites. Elle avait enfin déjà réglé entièrement les reprises de TVA, et ferait le maximum pour régler les reprises ordonnées par l'AFC-GE, ne contestant que le prononcé d'une amende. Celle-ci ne pouvait en l'occurrence pas posséder le caractère punitif qui pourrait éventuellement toucher un individu, mais aurait pour seul effet « d'enfoncer financièrement un peu plus » une association qui rencontrait ces problèmes pour la première fois et qui n'avait jamais eu d'intention de commettre de soustraction d'impôt. La faute commise était très légère, et relevait uniquement de la négligence due à l'inexpérience des membres de l'X_____. 17) Le 15 mars 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours. La recourante ne contestait pas le principe des amendes infligées mais seulement leur quotité. Une faute avait été commise, à tout le moins par dol éventuel, tout d'abord en ne s'annonçant pas auprès des autorités fiscales, puis en ne comptabilisant pas toutes les recettes encaissées pendant une longue période. L'amende infligée correspondait à l'impôt élué ; elle était plus que

raisonnable compte tenu du montant non négligeable des reprises, et du fait que les redressements fiscaux s'étendaient sur trois années consécutives. La contribuable avait certes collaboré avec l'administration, mais compte tenu des circonstances précitées cette collaboration ne pouvait pas être considérée comme une circonstance atténuante. 18) Le 25 mars 2013, le juge délégué a fixé aux parties un délai au 26 avril 2013 pour formuler toutes requêtes ou observations complémentaires, après quoi la cause serait gardée à juger. 19) Ni l'AFC-GE ou l'AFC-CH, ni l'X_____ n'ont donné suite à cette invite. EN DROIT 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2) Le litige ne porte plus sur les reprises effectuées par l'AFC-GE, mais uniquement sur les amendes infligées en lien avec les exercices 2004 à 2006. Contrairement à ce que retient l'intimée, et même si l'acte de recours n'est pas des plus limpides à cet égard, la recourante met en cause le principe même des amendes dès lors qu'elle conclut à l'annulation pure et simple des bordereaux d'amende alors que, à la différence du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0, not. art. 23, 52 à 54, 173 ch. 4 ou 177 al. 2), les lois fiscales applicables ne prévoient pas la possibilité d'une exemption de toute peine. 3) Pour toutes les questions pertinentes pour l'issue de la présente cause, le droit actuel était déjà en vigueur en 2003, et trouve donc application. Il s'agit de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993 et devenue obligatoire pour les cantons au 1^{er} janvier 2001 (art. 72 al. 1 LHID) et, au plan cantonal, de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2002 et de la LPA, laquelle est applicable dans la mesure où la LPFisc n'y déroge pas (art. 2 al. 2 LPFisc). 4) a. Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, 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 d'une amende. b. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_656/2013 du 17 septembre 2013 consid. 2.2 ; 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.1 ; 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.4.1 et les références citées). c. Selon l'art. 126 al. 1 LIFD, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Il doit en particulier remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.1). Le contribuable assume à cet effet la responsabilité de l'exactitude et de l'intégralité de sa déclaration d'impôt. S'il se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. En tout état de cause, il lui incombe de présenter les faits de manière complète et correcte (RDAF 2003 II 622 , 627). Le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas déchargé de ses obligations et responsabilités fiscales, mais doit supporter les inconvénients d'une telle intervention ; il répond en particulier des erreurs de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité, s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, conformément à l'art. 124 al. 2 LIFD, il endosse la responsabilité de la véracité des indications qui s'y trouvent ; il répond ainsi lui-même des infractions fiscales

commises si une faute lui est imputable ; il ne peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 précité consid. 3.5 et les références citées ; RDAF 2003 II 632 , 639 ; ATA/687/2013 du 15 octobre 2013). d. Du point de vue subjectif, la soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_656/2013 précité consid. 2.2.3). Le contribuable agit intentionnellement, lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 CP, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 s. ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_908/2011 précité consid. 3.4). Le dol éventuel suffit ; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 130 IV 58 consid. 8.2 p. 61). 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/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées). e. Il y a lieu de prendre en compte l'ensemble du comportement en lien avec la déclaration, et notamment le point de savoir si le caractère imposable ou non de la prestation considérée était reconnaissable pour le contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_656/2013 précité consid. 2.2.3). 5) a. L'art. 175 al. 2 LIFD dispose que : « En règle générale, l'amende est fixée 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 ». Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2). Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD (D. MONTI, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, 2001, p. 70). Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 31 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 1.5 et les arrêts cités ; 2C_1007/2012 précité consid. 5.2 ; 2C_480/2009 précité consid. 6.2). b. La règle précitée de l'art. 175 al. 2 LIFD correspond à celle de l'art. 56 al. 1 LHID et à celle de l'art. 69 al. 2 LPFisc. Selon l'art. 56 al. 1 LHID, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait. L'art. 69 al. 2 LPFisc, applicable à la soustraction consommée, prévoit qu'en règle générale, l'amende est fixée 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. 6) En l'espèce, plusieurs taxations n'ont pas été effectuées, avec pour conséquence la soustraction

de divers montants d'impôt, tant en matière d'ICC que d'IFD (sans même mentionner la TVA, non en cause dans le cadre de la présente procédure). Cet état de choses a pour origine les manquements de la recourante, qui ne s'est pas annoncée auprès des autorités fiscales alors même qu'elle poursuivait des activités commerciales pour un volume d'affaires déjà important, qui n'a ainsi pas rempli de déclaration fiscale pour les années 2003 à 2006 et qui n'a pas rempli ses devoirs en matière de comptabilité, notamment en n'enregistrant que de manière très lacunaire ses recettes. Les conditions objectives de la soustraction d'impôt sont dès lors remplies. 7) S'agissant de la condition subjective, on ne peut suivre la recourante dans son raisonnement voulant qu'elle n'ait commis qu'une simple négligence fondée sur l'inexpérience de ses membres. Il était en effet clairement reconnaissable, même à des particuliers peu au courant des affaires et mus par leur enthousiasme pour la cause de la vie nocturne, qu'une personne morale poursuivant, ne serait-ce que de manière accessoire, une activité commerciale et en retirant des bénéfices est tenue d'en rendre compte au fisc ; et, à plus forte raison, que l'exploitation d'un établissement comme le Z_____ supposait l'enregistrement des recettes provenant tant des entrées que des consommations. Dès lors, conformément à la présomption rappelée ci-dessus, c'est bien au minimum par dol éventuel qu'elle s'est rendue coupable de soustraction fiscale. 8) Quant à la quotité de l'amende, on ne saurait prendre en compte le caractère associatif de la recourante. En effet, si les personnes morales de pure utilité publique sont exonérées de l'impôt (art. 56 let. g LIFD et 23 al. 1 let. f LHID), les autres sont égales face à ce dernier, quelle que soit l'utilité des biens et services qu'elles proposent. En outre, même si elle prétend que tel n'est pas son but, force est de constater que la recourante a bel et bien fait des bénéfices lors des exercices considérés. Par ailleurs, le fait qu'elle ait réglé tout ou partie du montant des reprises ne saurait avoir d'influence sur la fixation du montant de l'amende. En revanche, la relativement bonne coopération avec les autorités fiscales dont elle a fait preuve une fois les procédures de rappel et de soustraction engagées, et qui inclut la mise en place de mesures visant à prévenir les lacunes rencontrées auparavant, est une circonstance à même de mitiger quelque peu la sanction. Cela étant, cette circonstance atténuante se compense avec une circonstance aggravante, à savoir la relativement longue durée - quatre ans - pendant laquelle la recourante a fait faux bond à ses obligations en matière fiscale, si bien que la quotité retenue par l'AFC-GE et confirmée par le TAPI, et qui correspond à la norme en vertu des art. 175 al. 2 LIFD, 56 al. 1 LHID et 69 al. 2 LPFisc, à savoir une fois le montant d'impôt éludé, ne prête en définitive pas le flanc à la critique. 9) Entièrement mal fondé, le recours sera ainsi rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *