

# GE\_GERICHTE A/1652/2023 vom 12. November 2024

GE Cour de justice, 2024-11-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_1652\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_1652_2023)

FR: GE\_GERICHTE A/1652/2023 du 12 novembre 2024

IT: GE\_GERICHTE A/1652/2023 del 12 novembre 2024

## Regeste

PROCÉDURE DE TAXATION; TAXATION D'OFFICE; CHIFFRE D'AFFAIRES; COMPTABILITÉ; AMENDE; RAISON INDIVIDUELLE; REVENU D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE | Confirmation des reprises fiscales par l'autorité fiscale genevoise fondées sur le chiffre d'affaire non comptabilisé, déterminé par l'autorité fédérale des contributions compétente en matière de TVA à la suite de deux contrôles sur place, face à une comptabilité incomplète et non probante de l'entreprise individuelle du contribuable. Taxation par estimation confirmée face à une comptabilité déficiente. Confirmation des amendes litigieuses et de la quotité réduite fixée par l'autorité fiscale. Rejet du recours des contribuables. | LIFD.18; LIPP.19; LIFD.125.al2; LPFisc.29.al2; LIFD.130.al2; LPFisc.37.al1; LIFD.175; LHID.56.al1; LPFisc.69

## Erwägungen

### E. 4

Les contribuables ne contestent par ailleurs pas que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 19 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 - LIPP - D 3 08).

### E. 4.1

À ce sujet, il convient de rappeler que le revenu imposable de l'indépendant astreint à tenir une comptabilité (art. 18 al. 3 LIFD ; art. 19 al. 4 LIPP) résulte du solde du compte de résultats, conformément au principe de l'autorité du bilan commercial institué par l'art. 58 LIFD. Selon ce principe, le bénéfice imposable des personnes physiques et morales repose sur le bénéfice tel qu'il ressort du compte de résultats établi selon les règles du droit commercial. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (art. 58 LIFD ; ATF 141 II 83 consid. 3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et les arrêts cités). Les mêmes principes valent pour les ICC (art. 24 al. 1 let. a LHID ; art. 11 et 12 al. 1 let. a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas dans deux hypothèses : d'abord, lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel, mais aussi lorsqu'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas quant au fond avec l'état réel des faits, soit parce qu'il y a divergence entre ces résultats et l'évolution de la fortune du contribuable ou son train de vie, soit parce qu'il y

a une divergence entre ces résultats et ceux qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche de la profession en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces différences (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et les arrêts cités).

#### **E. 4.2**

L'art. 125 LIFD indique les annexes à fournir par les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales, à son al. 2.

Celles-ci doivent joindre à leur déclaration : a) les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale, ou b) en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO : un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale. Il en va de même pour les ICC (art. 42 al. 3 LHID ; art. 29 al. 2 LPFisc). L'art. 957 al. 2 CO dispose, à son ch. 1, que les entreprises individuelles et les sociétés de personnes qui ont réalisé un chiffre d'affaires inférieur à CHF 500'000.- lors du dernier exercice ne tiennent qu'une comptabilité des recettes et des dépenses ainsi que du patrimoine. Le principe de régularité de la comptabilité s'applique par analogie aux entreprises visées à l'al. 2 (art. 957 al. 3 CO).

##### **E. 4.2.1**

L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas les exigences auxquelles doivent répondre ces états et relevés, qui dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_543/2012 du 12 novembre 2012 consid. 2.2). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque les contribuables entendent alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer leur dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 4.1 ; ATA/701/2024 du 10 juin 2024 consid. 6.2).

##### **E. 4.2.2**

Selon l'art. 957a al. 1 CO, la comptabilité constitue la base de l'établissement des comptes. Elle enregistre les transactions et les autres faits nécessaires à la présentation du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise (situation économique). L'al. 2 de cette norme prévoit que la comptabilité est tenue conformément au principe de régularité qui comprend notamment : 1) l'enregistrement intégral, fidèle et systématique des transactions et des autres faits nécessaires au sens de l'al. 1 ; 2) la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable ; 3) la clarté ; 4) l'adaptation à la nature et à la taille de l'entreprise ; 5) la traçabilité des enregistrements comptables. On entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement (art. 957a al. 3 CO). L'art. 958c CO traite du principe de régularité. Selon son al. 1, l'établissement régulier des comptes est régi en particulier par les principes suivants : 1) la clarté et l'intelligibilité ; 2) l'intégralité ; 3) la fiabilité ; 4) l'importance relative ; 5) la prudence ; 6) la permanence de la présentation et des méthodes d'évaluation ; 7) l'interdiction de la compensation entre les actifs et les passifs et entre les charges et les produits. La présentation des comptes est adaptée aux particularités de l'entreprise et de la branche, dans le respect du contenu minimal prévu par la loi (art. 958c al. 3 CO).

### **E. 4.3**

En l'espèce, les communications de l'AFC-CH ont mis en évidence plusieurs manquements dans la comptabilité de l'entreprise individuelle du contribuable, détaillés plus haut, tels que l'absence de plusieurs pièces comptables, la non-comptabilisation de factures de clients, la non-présentation de factures de clients avec la date et le moyen d'encaissement, l'absence d'une comptabilité régulièrement mise à jour, le non-établissement des postes « débiteurs ouverts » et « stock » en fin d'année, l'absence des livres de caisse entre 2012 et 2015 et l'absence de mise à jour pour les livres de caisse entre 2016 et 2019. Vu ces éléments et après deux contrôles sur place, l'AFC-CH a qualifié la comptabilité de « non probante » pour la période de 2012 à 2015 et de « incomplète » pour celle de 2016 à 2019, étant précisé que les deux notifications d'estimation de l'AFC-CH n'ont pas été contestées par les contribuables. Dans ces circonstances, c'est à bon droit que l'AFC-GE a considéré que la comptabilité sur laquelle reposaient les taxations initiales ICC et IFD de 2012 à 2019 était défailante et ne répondait pas aux exigences légales susmentionnées découlant du droit commercial.

### **E. 5**

Les recourants se plaignent de se voir imputer un chiffre d'affaires non déclaré, tel qu'estimé par l'AFC-CH, qui serait selon eux beaucoup trop élevé, considérant avoir tout mis en œuvre pour éclaircir les faits relatifs à leur comptabilité et subir les actes de leurs comptables alors qu'ils ne disposaient pas des connaissances spécifiques en la matière.

#### **E. 5.1**

Outre les règles sur la répartition du fardeau de la preuve rappelées par le jugement querellé et les obligations susmentionnées relatives à la tenue d'une comptabilité, dont les exigences sont simplifiées si le chiffre d'affaires est inférieur à CHF 500'000.- (art. 125 al. 2 LIFD et 957 al. 2 CO), il convient ici de souligner la jurisprudence fédérale relevée par le TAPI, selon laquelle lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société, l'administration fiscale peut procéder à une taxation par estimation. Il existe deux méthodes de taxation par estimation auxquelles l'AFC-CH a recours : d'une part, la méthode reconstructive, qui vise à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente, et, d'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3). La procédure par estimation vise à éviter que, les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistantes, ne se soldent par une perte d'impôt. Dans la mesure où des contribuables admettaient la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais contestaient les montants retenus, il leur appartenait de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités). Par ailleurs, il convient, selon le Tribunal fédéral, de bien distinguer la fonction des coefficients expérimentaux qui permettent de vérifier la validité matérielle d'une comptabilité commerciale tenue en bonne et due forme et celle, prévue par l'art. 130 al. 2 LIFD, qui permet d'arrêter un bénéfice imposable lorsque la comptabilité n'a pas de valeur probante. Dans ce cas-ci, le coefficient expérimental ne devra être écarté que s'il est manifestement inexact, ce qu'il incombe au contribuable de démontrer (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.3 ;

2C\_419/2010 du 13 octobre 2010 consid. 3.2). Selon l'art. 130 al. 2 LIFD, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. Il en va de même pour les ICC (art. 37 al. 1 LPFisc). Le recours à des coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de taxation d'office ; ces moyens sont également ouverts à l'autorité dans le cadre d'une taxation ordinaire (Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, n. 27 ad art. 130 LIFD).

### **E. 5.2**

Conformément à la jurisprudence fédérale citée par le TAPI, lorsqu'il mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt, le contribuable 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, du moins s'il était en mesure de reconnaître ces erreurs. Il ne faut pas que le contribuable qui se fait représenter soit favorisé par rapport au contribuable qui remplit sa déclaration fiscale lui-même, par la possibilité de se soustraire à sa responsabilité en se retranchant derrière son représentant pour des fautes qui lui sont imputables (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités).

### **E. 5.3**

En l'espèce, comme le relève l'AFC-GE, face à une comptabilité déficiente, les efforts des contribuables pour tenter d'y remédier en créant après coup divers tableaux et produisant des extraits bancaires ou postaux ne changent rien aux lacunes et manquements constatés par l'AFC-CH dans la comptabilité de l'entreprise individuelle lors de ses deux contrôles. L'AFC-GE pouvait, dans ces circonstances, procéder à une taxation par estimation, les contribuables devant s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation susceptibles de découler d'une estimation fiscale dont la cause réside dans la tenue lacunaire de la comptabilité de leur entreprise individuelle, comme le souligne la jurisprudence susmentionnée. Les éventuelles erreurs des comptables mandatés pour établir leur comptabilité et remplir leurs déclarations fiscales doivent être imputées, conformément à la jurisprudence, aux contribuables. L'AFC-GE était ainsi fondée à s'appuyer sur les constats et estimations de l'AFC-CH, qui résultent de deux contrôles sur place de ladite entreprise et qui sont dûment étayés dans les communications d'août 2017 et de novembre 2021. C'est à bon droit que sur cette base, elle a repris les montants que l'AFC-CH avait désignés comme étant des chiffres d'affaires non comptabilisés par les contribuables, dans leurs taxations ICC et IFD de 2012 à 2019, initialement incomplètes compte tenu des défaillances de la comptabilité découvertes après coup lors des contrôles TVA par l'AFC-CH. Les recourants n'apportent aucun élément susceptible de remettre en cause les analyses et les données prises en compte par l'AFC-CH, qu'ils n'ont d'ailleurs à l'époque eux-mêmes pas contestées. En effet, comme le relève le TAPI, les relevés de leur compte bancaire ne permettent pas d'exclure l'encaissement par d'autres voies de montants non déclarés, par exemple en espèces, ce d'autant plus en l'absence de livres de caisse dûment tenus et

régulièrement mis à jour. Le fait d'avoir décidé, comme ils le soutiennent, de regrouper toutes les factures, sans distinguer les frais liés à l'activité indépendante des dépenses familiales, et d'avoir payé, comme ils l'allèguent, en argent liquide des employés qui étaient en « projet papyrus » et des entreprises sous-traitantes, ne permet pas de clarifier la situation comptable de leur entreprise, eu égard aux obligations légales – non respectées in casu – en matière de comptabilité exigeant notamment en comptabilité simplifiée un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Il en va de même des explications relatives aux montants de plusieurs milliers de francs perçus et reversés à la même personne. Les éventuelles erreurs de leur comptable leur sont non seulement imputables, mais on ne comprend en outre pas pourquoi les contribuables ne les ont pas signalées auparavant à l'autorité fiscale, que ce soit dans le cadre des taxations initiales des ICC et IFD ou des estimations en lien avec la TVA. L'argument selon lequel les soldes reportés de l'année antérieure n'avaient pas, entre 2016 et 2019, été pris en compte pour la détermination du montant du chiffre d'affaires non comptabilisé est, comme le relève le TAPI, dénué de pertinence puisque ce montant a été déterminé sur la base d'une marge calculée sur les charges, comme cela ressort de l'estimation de novembre 2021 de l'AFC-CH. Enfin, c'est à juste titre que le TAPI considère, s'agissant des factures que les contribuables allèguent avoir payées en espèce, qu'indépendamment de la question de leur force probante, augmenter leur montant reviendrait à augmenter dans le même pourcentage le bénéfice imposable vu que les reprises litigieuses ont été calculées sur la base d'une marge sur certaines charges. Dès lors, l'AFC-GE a procédé, conformément au droit, en fondant les reprises litigieuses relatives au chiffre d'affaires non comptabilisé entre 2012 et 2019 sur les données dûment étayées de l'AFC-CH.

## **E. 6**

Enfin, les recourants ne remettent pas en cause, à tout le moins en ce qui concerne leur principe, les amendes litigieuses, et ce à raison. Ils ne contestent explicitement pas non plus leur quotité, fixée à 0.75 du montant des impôts éludés, se limitant à demander un traitement proportionné et clément sans autre explication hormis celle de subir les actes de leurs comptables.

### **E. 6.1**

Sur ce dernier point et outre la jurisprudence susmentionnée relative à l'intervention d'un auxiliaire en matière fiscale, il convient de rappeler que la soustraction d'impôt (art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 LPFisc) est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence, comme l'a correctement relevé le TAPI en mentionnant dans le jugement querellé la jurisprudence topique à laquelle il est renvoyé. 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 (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Selon la jurisprudence, 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 (ATF 144 IV 136 consid. 7.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 ; ATA/1208/2024 du 15 octobre 2024 consid. 2.3). En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1).

Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1). Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, 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. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités).

## **E. 6.2**

En l'espèce, l'AFC-GE a pris en compte la situation personnelle et patrimoniale des contribuables et réduit la quotité des amendes litigieuses à 0.75 fois le montant des impôts soustraits. Le fait de ne pas avoir des compétences comptables, à l'origine de l'intervention de comptables in casu, ne dispense pas le contribuable de communiquer à ses auxiliaires toutes les informations et pièces nécessaires et de vérifier, dès le dépôt de la déclaration fiscale, l'activité du comptable de manière à répondre aux obligations légales lui incombant, en particulier celle d'assurer une taxation complète et exacte et d'établir des états financiers complets et fiables. Les défaillances susmentionnées de la comptabilité de l'entreprise individuelle, mises en lumière lors des contrôles de l'AFC-CH, constituent des manquements graves, ayant duré huit ans, et aisément reconnaissables pour tout indépendant faisant preuve de diligence, surtout après les recommandations en matière de comptabilité faites par l'AFC-CH aux contribuables, à la suite du premier contrôle TVA, en annexe de la notification d'estimation d'août 2017. Il est regrettable que les contribuables n'aient pas, au moment du dépôt de leurs déclarations fiscales 2012 à 2019, déployé les efforts nécessaires pour s'assurer alors du caractère correct et complet des données transmises par leurs comptables ; les efforts fournis par leurs soins, après le prononcé des décisions litigieuses, pour tenter de pallier la comptabilité déficiente ne leur sont d'aucun secours. Dans ces circonstances, l'AFC-GE n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant une quotité de 0.75 fois le montant des impôts éludés. Mal fondé, le recours sera ainsi rejeté.

## **E. 7**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 700.- sera mis à la charge solidaire des recourants et 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.