

GE_GERICHTE A/2232/2015 vom 5. Februar 2019

GE Cour de justice, 2019-02-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2232_2015

FR: GE_GERICHTE A/2232/2015 du 5 février 2019

IT: GE_GERICHTE A/2232/2015 del 5 febbraio 2019

Regeste

DROIT D'ÊTRE ENTENDU; OBJET DU LITIGE; DROIT FISCAL; IMPÔT; IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL; SOUSTRACTION D'IMPÔT; AMENDE; PRÉSUMPTION D'INNOCENCE; FARDEAU DE LA PREUVE; APPRÉCIATION DES PREUVES; MAXIME INQUISITOIRE; FIXATION DE L'AMENDE; FAUTE; INTENTION; INTERDICTION DE L'ARBITRAIRE | Confirmation des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende pour des contribuables ayant omis de comptabiliser dans leur chiffre d'affaires des livraisons de matériel sur des chantiers. On ne peut reprocher à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA. Les recourants n'ont pas apporté la preuve des déductions qu'ils souhaitaient opérer sur le montant des reprises. Le montant de l'amende, fixé à hauteur de 50 % des reprises fiscales, est également confirmé. Même si l'on devait retenir la négligence (en lieu et place de l'intention ou du dol éventuel retenu par l'AFC-GE et le TAPI), cela ne permettrait pas de diminuer encore l'amende au vu de la répétition de la soustraction sur plusieurs années et de l'importance des montants en jeu. | Cst.29.al2; LPA.68; LPFisc.54; Cst.9; aLIPP-IV.3.al1; LIPP.19.al1; LHID.56.al1; LPFisc.69.al1; LPFisc.69.al2; CP.54

Erwägungen

E. 4

ème éd., 2012, p. 513 ss ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'IFD, 2 ème éd., 2017, p. 1637 ss n. 4 ss ad art. 123). En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. 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, System des schweizerischen Steuerrechts, 7 ème éd., 2016, p. 502 s. ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2 ème éd., 1998, 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_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/379/2018 du 24 avril 2018 consid. 11). 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. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient

l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 ; 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/379/2018 précité consid. 11 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 518 et les références citées). Par ailleurs, 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_63/2014 et 2C_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; 2C_986/2013 et 2C_987/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C_63/2014 et 2C_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016). 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 et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017). 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1^{er} avril 2004 consid. 3.2.2 ; ATA/1033/2018 du 2 octobre 2018 consid. 8).

9) Les recourants considèrent que le jugement querellé serait arbitraire dès lors que le TAPI n'aurait pas constaté les faits de manière complète et exacte. L'instance précédente n'aurait pas tenu compte de leurs allégations relatives à leur perte de CHF 72'348.- et du fait qu'ils avaient produit la comptabilité de l'entreprise B_____ auprès de l'AFC-GE.

10) Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, qu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou encore lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. De plus, il ne suffit pas que les motifs de la décision attaquée soient insoutenables, encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 ; 140 I 201 consid. 6.1 ; 138 I 305 consid. 4.4).

11) En l'espèce, le TAPI a retenu, à tort, que les recourants, malgré la demande formulée par l'AFC-GE, n'avaient jamais produit ou offert de produire leur comptabilité. Ce constat erroné s'explique par la présentation des faits imprécise présentée par l'AFC-GE dans sa réponse du 3 novembre 2015, dans laquelle elle a indiqué que les recourants n'avaient pas apporté, lors de l'instruction de la réclamation, des moyens de preuve susceptibles de justifier une réduction de leur charge fiscale. Cette imprécision a été confortée par l'absence de mention et de production, de la part de l'autorité intimée, des pièces qui lui ont été remises par les recourants le 13 mai 2015. Toutefois, l'attitude des recourants n'est pas exempte de reproches. Bien qu'ils fassent grief à l'AFC-GE de ne pas avoir produit les pièces qu'ils lui ont remises en date du 13 mai 2015 et au TAPI de ne pas avoir eu connaissance de leur comptabilité, ils n'ont pas jugé utile de produire eux-mêmes lesdites pièces lors de la procédure devant l'instance précédente. L'AFC-GE ayant pourtant,

comme il le sera exposé ci-après, respecté les règles relatives au fardeau de la preuve lors de la fixation des reprises litigieuses, il leur appartenait de produire toutes les pièces utiles, susceptibles de permettre au TAPI de fixer le montant des reprises différemment. Les recourants ne sauraient ainsi reprocher au TAPI de ne pas avoir constaté les faits de manière complète et exacte, alors qu'ils n'ont jamais produit ou offert de produire des pièces - soit notamment la comptabilité de l'entreprise B _____ - qui auraient pu permettre, selon eux, de constater les faits de manière différente. Par ailleurs, contrairement à ce qu'ils invoquent, le TAPI a tenu compte de leur allégation relative à leur créance envers M. C _____, pour un montant de CHF 72'348.-, mais considéré qu'elle n'était pas de nature à modifier le montant des reprises effectuées. Ce grief sera dès lors écarté. 12) Les recourants contestent le montant des reprises. Ils reprochent à l'autorité intimée et au TAPI de ne pas avoir pris en compte la perte subie de CHF 72'348.-. Ils font également grief à l'AFC-GE d'avoir établi le montant du chiffre d'affaires repris en se basant sur une marge de 70 % sur les factures des marchandises, alors que d'après la comptabilité de l'entreprise B _____ des années 2015 et 2016, la marge moyenne entre les charges et le chiffre d'affaires était de 60 %. 13) 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. 3 al. 1 aLIPP-IV; art. 19 al. 1 LIPP). 14) a. Selon le Tribunal fédéral, 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 = SJ 2013 p. 446). 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 inexistant, ne se soldent par une perte d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défectueuse du contribuable, même si elles peuvent ordonner des expertises aux frais du contribuable aux conditions de l'art. 123 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 ; 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1). b. Le recours à des coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de taxation d'office ; ce moyen est également ouvert à l'autorité dans le cadre d'une taxation ordinaire, par exemple lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, op. cit., p. 1712 n. 27 ad art. 130). L'utilisation, en matière d'impôts directs, de données d'expérience collectées par l'AFC-CH dans le cadre d'une reprise de TVA est admise par la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_32/2012 du 22 novembre 2012 consid. 3 ; ATA/192/2018 du 27 février 2018 consid. 6). 15) En l'espèce, l'AFC-GE a effectivement fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA effectué en 2013. À teneur du dossier, il apparaît que l'AFC-CH a considéré que des livraisons de matériel avaient été effectuées sur des chantiers et n'avaient été ni comptabilisées dans le chiffre d'affaires du recourant ni déclarées. Elle a

alors estimé le chiffre d'affaires non déclaré sur la base d'une marge de 70 % sur les factures de marchandises. Les recourants ne contestent pas que la décision de l'AFC-CH est entrée en force et qu'ils se sont acquittés de l'amende y relative. L'AFC-GE a correctement appliqué les règles générales relatives au fardeau de la preuve en droit fiscal suisse dans la mesure où le dossier de l'AFC-CH a permis d'identifier des éléments imposables qui n'avaient pas été déclarés par les recourants. Comme susmentionné, une taxation par estimation intervient lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants (arrêts du Tribunal fédéral 2C_82/2014 et 2C_657/2012 précités). En l'occurrence, l'AFC-CH, tout comme l'AFC-GE, étaient fondées à procéder à une estimation du chiffre d'affaires non déclaré, la comptabilité de l'entreprise du recourant étant manifestement incomplète, ce qu'il ne conteste au demeurant pas. Les recourants considèrent que le chiffre d'affaires aurait dû être estimé en tenant compte du fait que l'entreprise avait réalisé une marge moyenne de 60 %, durant les années 2015 et 2016, entre ses charges et son chiffre d'affaires. Ce faisant, ils perdent de vue que la procédure litigieuse concerne les années 2008 à 2011, de sorte que les données relatives à leur comptabilité pour les années 2015 et 2016 n'apparaissent pas probantes. Par ailleurs, comme susmentionné, il appartient aux contribuables 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 leur comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). Dans ce contexte, il ne peut être reproché à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des reprises pour les années 2008 à 2011 de la même manière que l'AFC-CH l'a fait avant elle. S'agissant par ailleurs de la créance que le recourant allègue avoir contre M. C_____ - laquelle justifierait selon lui la comptabilisation d'une perte à hauteur du même montant dont il conviendrait de tenir compte dans la fixation du montant des reprises - les intéressés ont effectivement produit une reconnaissance de dette signée par celui-ci dans laquelle il reconnaît devoir la somme de CHF 72'348.- à M. A_____. Cette créance n'apparaît toutefois pas dans l'état de collocation de la faillite de M. C_____. Nonobstant, même à admettre l'existence de cette créance, cela ne suffirait pas pour modifier le montant des reprises fixées par l'AFC-GE. En effet, en l'absence des pièces comptables de l'entreprise B_____, dont la charge de la production revenait aux recourants comme exposé ci-avant, il ne peut par exemple être exclu que ladite créance ait déjà été comptabilisée dans les comptes de ladite entreprise. Les recourants, qui supportent le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent leur obligation d'impôts, n'apportent ainsi pas d'éléments suffisants pour prouver leurs allégations et réduire le chiffre d'affaires repris et les reprises qui en découlent. Ce grief sera dès lors également écarté. 16) Le recourant requiert enfin une diminution de la quotité de son amende. La fixation des amendes à hauteur de 50 % des reprises fiscales violerait le principe de la proportionnalité, compte tenu notamment de la situation personnelle et financière du recourant. 17) a. 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 de l'amende. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende. En règle générale, l'amende est égale 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. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 et 2 LPFisc). b. En règle générale, la quotité de 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. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). 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. 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. 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, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1487/2017 précité et les références citées). c. La quotité de l'amende n'est pas déterminée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de la faute et doit être fixée en fonction de la culpabilité (ATF 135 II 86 consid. 4.4). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 23b). Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. Le comportement est intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (RDAF 2003 II 622 , 631 ; Xavier OBERSON, op. cit., § 26 n. 17-18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, celui-ci estimant que l'on peine à imaginer quel autre motif que la volonté de se soustraire à l'impôt pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2011 du 28 mars 2012 consid. 2.2 ; 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et les arrêts cités). En matière de soustraction d'impôt, les effets économiques constituent des effets indirects de l'infraction commise et ne permettent pas de renoncer à une peine sur la base de l'art. 54 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) qui prévoit que, si l'auteur a été directement atteint par les conséquences de son acte au point qu'une peine serait inappropriée, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015 consid. 7). d. 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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2 ; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2) et l'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation. Ces autorités doivent, dans le respect du principe de la proportionnalité, faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/1033/2018 précité consid. 11 et les jurisprudences citées). e. En l'espèce, l'AFC-GE a retenu que le recourant avait agi intentionnellement, à tout le moins par dol éventuel, tout en réduisant le montant des amendes à la moitié du montant de l'impôt soustrait. Il n'est pas exclu que l'attitude du recourant puisse en réalité être qualifiée de négligence, compte tenu notamment de son inexpérience en matière fiscale. Nonobstant, ce constat ne permettrait toutefois pas de diminuer encore le montant de l'amende, dès lors qu'il n'existe aucun principe voulant qu'une négligence inconsciente ait nécessairement pour conséquence une réduction de

l'amende à son minimum ; bien plutôt, c'est l'ensemble des aspects du cas qui doit être pris en compte (ATA/291/2016 du

E. 5

avril 2016 consid. 11). En l'occurrence, la répétition de la soustraction sur plusieurs années et l'importance des montants en jeu sont des éléments aggravants qui ne permettent pas de ramener la quotité de l'amende au minimum légal. Le montant de cette dernière ne saurait dès lors être qualifié de disproportionné. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC-GE seront, sur ce point également, confirmés. 18) Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté, dans la mesure où il est recevable. 19) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 800.- sera mis à la charge des recourants, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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