

GE_GERICHTE A/2320/2008 vom 2. Dezember 2008

GE Cour de justice, 2008-12-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2320_2008

FR: GE_GERICHTE A/2320/2008 du 2 décembre 2008

IT: GE_GERICHTE A/2320/2008 del 2 dicembre 2008

Erwägungen

E. 9

S'agissant des pourcentages retenus pour le calcul de la reprise, qui correspondent à la moitié du montant allégué à titre de frais de représentation, il est vrai que l'AFC n'a pas expliqué les critères l'ayant amenée à retenir de tels pourcentages, se contentant d'adopter la même méthode de calcul que pour la période fiscale 1995, certes confirmée par la commission (DCCR 170/2003). Il ressort toutefois d'une jurisprudence du Tribunal fédéral, qu'en l'absence de toute justification du caractère déductible des frais en cause - il s'agissait dans l'espèce litigieuse des frais de représentation de l'administrateur et actionnaire unique d'un atelier d'architecte -, une reprise de 34,5 % des dépenses invoquées apparaissait proportionnée et n'était manifestement pas défavorable au contribuable concerné (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002). Dans ces conditions, l'on peut admettre, sans faire preuve d'arbitraire, que l'AFC, en retenant que seule la moitié des frais de représentation pouvait être considérée comme justifiée par l'usage commercial, n'a pas omis de prendre en considération des éléments de fait ou de droit essentiels et l'évaluation chiffrée à laquelle elle a procédé n'excède pas le pouvoir d'appréciation dont elle jouit en la matière.

E. 10

a. Les frais de déplacement peuvent être déduits en tant que dépenses liées à l'exercice de l'activité professionnelle indépendante. Si un contribuable utilise son véhicule aussi bien pour des trajets privés que professionnels, il est nécessaire de procéder à la délimitation entre les frais nécessités par l'usage privé et les frais professionnels (E. KANZIG, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2ème éd., n. 18 ad art. 22 al. 1 lettre a, p. 506; P. LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art.-1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, n. 32 ad art. 27, p. 686; cf. Ph. FUNK, Der Begriff des Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, thèse St-Gall 1988, p. 224/225). La notice N 1/2001 sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises (circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 15 décembre 2000 [Archives 69 p. 636]) prévoit soit une estimation sur la base des frais effectifs, soit une estimation à forfait (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006). b. De même, à Genève, de pratique constante, le calcul des frais professionnels de véhicule peut s'effectuer de deux manières, soit : la comptabilisation de l'intégralité des frais effectifs de voiture de laquelle il faut ensuite retrancher la part privée correspondant aux 2/5 desdits frais ; le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel au prix de 0.50 le kilomètre. c. Les amendes d'ordre ne sauraient être admises en déduction (art. 21 LCP à contrario). En l'espèce, c'est la première méthode de calcul qui a été appliquée au contribuable, ce dernier n'ayant pas indiqué le nombre de kilomètres qu'il aurait parcourus à titre professionnel. S'agissant du montant retenu à titre de reprise sur frais de véhicule et leasing, celui-ci, après

prise en compte des amendes portées au grand livre, est à peine supérieur aux 2/5 (CHF 4'960.- sur CHF 11'613.-) usuellement retranchés en matière de frais professionnels de véhicule. Il devra dès lors être confirmé. Pour le surplus, le bien fondé de l'usage à titre professionnel de son véhicule, par le contribuable, n'est pas remis en cause par l'administration.

E. 11

Au vu de ce qui précède, la reprise totale opérée par l'AFC à hauteur de CHF 13'075,05, intérêts de retard compris sera être confirmée. Par un renversement du fardeau de la preuve, il appartenait en effet au contribuable de démontrer le caractère commercial et indispensable des montants portés en déduction de son revenu ce à quoi il n'est pas parvenu.

E. 12

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. 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 aLPC).

E. 13

Il convient donc d'examiner d'abord la question de la culpabilité des contribuables. 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 un 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, 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). En l'espèce, les contribuables ont adressé, sur plusieurs années, des déclarations inexactes à l'AFC. Compte tenu de l'ampleur et de la nature des frais en cause, ceux-ci ne pouvaient ignorer que le paiement de dépenses ayant un caractère privé par la société correspondait en fait à un revenu imposable. Enfin et surtout, le contribuable, de par sa profession, dispose incontestablement de connaissances particulières en matière commerciale et fiscale. Par conséquent, c'est à juste titre que l'AFC a retenu que les contribuables avaient agi avec l'intention de tromper le fisc. Le principe d'une amende pour soustraction intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel est ainsi acquis.

E. 14

Il convient encore de déterminer la quotité de l'amende. a. Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et pour fixer son montant (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 646-648). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès. Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/410/2007 du 28 août 2007 et les références citées). b. L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 47 du Code pénal Suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0 ; anciennement 63 CP). En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au cours de la procédure (C. FAVRE, M. PELLET; P. STAUDMANN, Code pénal annoté, 3e édition, Lausanne, 2007 ad. art. 47 ch. 1.2 p. 160 et ss). c. De jurisprudence constante, l'administration jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/128/2003 du 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'amende litigieuse équivaut à un peu plus d'une fois et demi l'impôt soustrait. Compte tenu de l'ensemble des circonstances, notamment des connaissances fiscales du contribuable, de la quantité de fautes commises et des montants concernés, il convient d'admettre que l'autorité administrative n'a pas excédé son pouvoir

d'appréciation. Par conséquent, l'amende sera confirmée, ce d'autant que les contribuables n'allèguent pas que le paiement de cette somme les exposerait à une situation financière difficile.

E. 15

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 1^{er} 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). 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. 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 1^{er} 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 compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force. Ce délai n'est pas non plus échu. En l'espèce, l'AFC a informé les contribuables, par courrier du 23 novembre 2000, de l'ouverture d'une procédure de vérification des déclarations d'impôts 1995 à 1999. Elle a étendu cette vérification à l'année 2000, le 4 août 2004. Les créances en rappel d'impôt contestées n'étaient ainsi pas prescrites à l'ouverture desdites procédures. Enfin, s'agissant des bordereaux litigieux, la taxation est intervenue dans les cinq ans suivant la fin de la période fiscale la plus ancienne concernée par le rappel d'impôt. 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. 16

Bien fondé, le recours sera admis et un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement (art. 87 LPA). * * * * *