GE_GERICHTE A/2803/2013 vom 2. Juni 2015

GE Cour de justice, 2015-06-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2803_2013

FR: GE_GERICHTE A/2803/2013 du 2 juin 2015

IT: GE_GERICHTE A/2803/2013 del 2 giugno 2015

Regeste

DROIT FISCAL ; IMPÔT SUR LE REVENU ; REVENU D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE INDÉPENDANTE ; BÉNÉFICE ; DÉDUCTION DU REVENU(DROIT FISCAL) ; TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE ; FARDEAU DE LA PREUVE ; DROIT D'ÊTRE ENTENDU | En vertu du principe de répartition de la preuve en matière fiscale, il incombe au contribuable de démontrer les éléments permettant de réduire ou d'éteindre son obligation fiscale. En l'espèce, le contribuable n'a pas rassemblé tous les justificatifs propres à étayer ses allégations et démontrer l'existence de frais en relation avec son activité professionnelle. Il supporte donc les conséquences de l'échec de cette preuve. | aLIPP-V.3.letb.al3.leta ; LIFD.16.al1; LIFD.18 ; LIFD.25 ; LIFD.27.al1

Erwägungen

E. 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).

E. 2

La seule question restant litigieuse est celle de savoir si le TAPI a, comme le soutient l'AFC-GE, violé les art. 3 let. b al. 3 let. a LIPP-V et 27 al. 1 LIFD en admettant en déduction des revenus des contribuables les frais de restaurant et les autres dépenses sur la base des seuls tickets de restaurant et de la liste établie a posteriori par M. A_____, mentionnant les noms des clients ou des relations d'affaires invités. Les autres questions considérées en première instance (bien-fondé du rappel d'impôt, principe et quotité de l'amende) ne sont pas litigieuses devant la chambre de céans.

E. 3

La question de la déductibilité des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 1). Aussi, le raisonnement juridique sera en conséquence applicable mutatis mutandis tant à l'ICC qu'à à l'IFD.

E. 4

En droit cantonal, conformément à l’art. 72 al. 1 de la loi sur l’imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) entrée en vigueur le 1 er janvier 2010, c’est l’ancien droit, soit, la loi fédérale sur l’harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) encore en vigueur, et les cinq

anciennes lois sur l’imposition des personnes physiques (aLIPP - I à V), qui s’applique à la résolution du présent litige dans la mesure où il porte sur des périodes fiscales allant de 2002 à 2009.

E. 5

L'impôt sur le revenu ne frappe que le revenu net. Ce dernier s'obtient en défalquant du total des revenus bruts les déductions admises par la loi (art. 1 aLIPP-V). Les déductions légales liées à l'exercice d'une activité lucrative indépendante sont les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, notamment les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier (art. 3 let. b al. 3 let. a aLIPP-V).

E. 6

En droit fédéral, aux termes de l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Selon l'art. 18 al. 1 LIFD, 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.

E. 7

L'impôt sur le revenu frappe le revenu net après déduction des frais d'acquisition, des déductions générales et des déductions sociales (art. 25 LIFD ; Yves NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 2 ad art. 27 LIFD). Aux termes de l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La possibilité de déduire ces frais est conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2).

E. 8

Selon un principe consacré, il incombe à l’autorité fiscale de démontrer l’existence d’éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S’agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d’en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l’échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4 c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 et 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 et les références citées; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 3 ème éd., 2012, p. 513 ss). A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage commercial ou professionnel donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important, renforcé par le fait qu'elle ne supporte pas le fardeau de la preuve du refus de déduction (arrêt du Tribunal fédéral 2C_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1 ; Yves NOËL, op. cit., n. 21 ad art. 27 LIFD).

E. 9

a. La distinction entre frais professionnels déductibles et frais privés non déductibles peut être délicate chez l'indépendant. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense ; pour ce faire, elle dispose en particulier de l'information recueillie lors de la taxation des autres indépendants de la même branche

(arrêts du Tribunal fédéral 2C_132/2010 du 17 août 2010 ; 2C_658/2007 du 13 février 2008 consid. 2.1 ; Yves NOËL, op. cit., n. 21 ad art. 27 LIFD). b. Seuls les frais effectivement exposés, 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 (ATA/751/2013 du 12 novembre 2013 ; ATA/378/2007 du 7 août 2007 ; ATA/169/2007 du 3 avril 2007). Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffit pas d'en tenir une liste. Pour des frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, le contribuable doit produire les factures correspondantes et préciser quels sont les clients et relations d'affaires qui ont bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/378/2007 précité consid. 7c ; ATA/201/2014 du 1 er avril 2014). c. Lorsque l'administration a écarté des frais prétendument professionnels lors de la taxation, puis lors de la réclamation, il appartient au contribuable de faire le nécessaire pour rassembler tous les justificatifs propres à étayer ses allégations et démontrer l'existence de frais en relation avec son activité professionnelle (ATA/702/2011 du 15 novembre 2011 consid. 5).

E. 10

a. 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, 6 ème éd., 2002, p. 403 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_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées ; 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/558/2014 du 17 juillet 2014 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, p. 109). b. 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 susmentionnées 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 (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011).

E. 11

En l'espèce, il incombait aux intimés de faire le nécessaire pour rassembler d'entrée de cause tous les justificatifs propres à étayer leurs allégations et démontrer l'existence de frais en relation avec l'activité professionnelle de M. A_____. Or, jusqu'à la procédure de recours par-devant la chambre de céans, ils ont simplement produit un tableau établi par

leurs soins et pour les besoins de la cause, relatif à des dépenses remontant pour certaines à plus de dix ans, et sans expliquer sur quelle base ils se sont fondés. Ils n'ont jamais produit une seule pièce permettant d'identifier clairement les noms des convives invités. Même en réponse au recours de l'AFC-GE, les intimés se contentent de produire diverses pièces afin d'illustrer la méthode qui aurait permis à M. A_____ d'identifier les personnes qu'il aurait invitées au restaurant. Pour seule explication, ce dernier précise que dans le cadre de l'activité qu'il déploie, il est extrêmement fréquent qu'avant les commandes de travaux, des rendez-vous aient lieu sur place préalablement aux chantiers, ou après le début des travaux. Après examen de ces pièces, il appert qu'elles mettent uniquement en évidence l'existence de relations d'affaires avec les personnes que le contribuable prétend avoir invitées au restaurant. Toutefois, aucune de ces pièces ne permet d'établir clairement que le contribuable aurait effectivement invité ces clients ou relations d'affaires aux dates correspondant aux tickets de restaurant. Par exemple, selon les intimés : - les pièces 34 et 34 bis (une facture adressée à l'ancien département de l'aménagement, de l'équipement et du logement, et un avis de versement du 21 mai 2002), ou 35 à 35 ter (un bon de travail du 25 mars 2002 émis par la régie LIVIT, une facture du 29 juillet 2002 et un avis de crédit du 3 septembre 2002) viseraient à démontrer que lesdits clients de l'entreprise auraient été invités les 21 juin 2002 et 29 juillet 2002 (écritures 413 et 657) ;![endif]>![if> - la pièce 36 (un bon émis par la régie BORDIER le 24 mars 2003) permettrait de démontrer que le contribuable a invité les représentants de ladite régie au restaurant le 27 mars 2003 (écriture 167) ;![endif]>![if> - la pièce 37 (un bon établi par la régie NAEF le 21 août 2003) démontrerait qu'un représentant de ladite régie a été invité au restaurant le même jour (écriture 623) ; ![endif]>![if> - les pièces 38 et 38 bis (un devis et une facture datés des 14 septembre et 10 octobre 2007, adressés à la régie BORDIER pour des travaux effectués à Troinex) démontrerait qu'un représentant de ladite régie aurait été invité le 1 er août 2007, jour férié, dans un restaurant à Neuchâtel (écriture 964). ![endif]>![if> Au vu de ce qui précède, les contribuables n'ont pas apporté d'éléments suffisamment probants pour établir que les frais invoqués sont effectivement des frais professionnels. L’existence de frais professionnels n'étant pas démontrée à satisfaction de droit, les intimés supportent les conséquences de l'échec de cette preuve. Partant, le grief de la recourante doit être admis.

E. 12

Subsidiairement, les intimés demandent que leur soit réservé un délai pour déposer une liste de témoins afin d'établir la réalité des repas quasi quotidiens pris au restaurant « B_____» avec la clientèle de M. A_____. Tel qu’il est garanti par l’art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d’être entendu comprend notamment le droit pour l’intéressé d’offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d’obtenir qu’il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (arrêt du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3), de participer à l’administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s’exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 138 I 154 consid. 2.3.3 p. 157 ; 138 V 125 consid. 2.1 p. 127 ; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270 ; 137 I 195 consid. 2.3.1 p. 197 ; 136 I 265 consid. 3.2 ; 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; arrêts du Tribunal fédéral 5A_12/2013 du 8 mars 2013 consid. 4.1 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1). Le droit de faire administrer des preuves n’empêche cependant pas le juge de renoncer à l’administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s’il acquiert la certitude que celles-ci ne l’amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier

(ATF 136 I 229 consid. 5.2 p. 236 ; 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 4A_108/2012 du 11 juin 2012 consid. 3.2 ; 8C_799/2011 du 20 juin 2012 consid. 6.1 ; 2D_2/2012 du 19 avril 2012 consid. 2.3 ; 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités; ATA/404/2012 du 26 juin 2012 ; ATA/275/2012 du 8 mai 2012). En l'espèce, la chambre de céans ne donnera pas suite à la demande d'instruction sollicitée par les intimés. En effet, le fait que M. A_____ déjeune très fréquemment dans ce restaurant, notamment avec des clients, ne démontre pas que les différentes dépenses qu'il invoque aient effectivement été faites lors de déjeuners d'affaire. M. A_____ a souvent organisé des repas à des fins privées dans le restaurant « B_____», notamment à l'occasion de son anniversaire. De surcroît, presque dix ans après les faits, l'on peine à imaginer les clients ou relations d'affaires du contribuable se souvenir exactement du jour où elles auraient été invitées à manger. Par conséquent, les preuves proposées par les intimés n'amèneront pas la chambre de céans à modifier son opinion. Elles seront écartées.

E. 13

Au vu de ce qui précède, le recours sera admis et les décisions sur réclamation de l'AFC du 31 juillet 2013 rétablies.

E. 14

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des contribuables, pris conjointement et solidairement (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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