

# GE\_GERICHTE A/976/2024 vom 11. März 2025

GE Cour de justice, 2025-03-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_976\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_976_2024)

FR: GE\_GERICHTE A/976/2024 du 11 mars 2025

IT: GE\_GERICHTE A/976/2024 del 11 marzo 2025

## Regeste

DROIT D'ÊTRE ENTENDU;DROIT PÉNAL FISCAL;SOUSTRACTION D'IMPÔT;CHARGES COMMERCIALES(DROIT FISCAL);AMENDE;INTENTION;DOL ÉVENTUEL;NÉGLIGENCE | Recours d'un contribuable exerçant une activité lucrative indépendante de carreur contre les reprises relatives à ses deux véhicules Maserati effectuées par l'AFC-GE et les amendes y relatives. Rejet du recours. L'analyse de la justification commerciale de charges liées à un véhicule de « luxe » comportait deux étapes, la première consistant à examiner la justification commerciale du véhicule en lui-même et la seconde à analyser la justification commerciale de son caractère luxueux. Ainsi, si l'achat du véhicule n'avait aucune justification commerciale pour l'entreprise, les charges liées à ce dernier ne pouvaient pas être prises en compte et l'analyse s'arrêtait. En revanche, si l'utilisation du véhicule était justifiée par l'usage commercial, alors une potentielle part privée pouvait être calculée à l'aide de la notice N1/2007 de l'AFC-CH et il était également possible d'examiner la justification commerciale du caractère luxueux. Dans le cas d'espèce, le recourant n'était pas parvenu à établir la nécessité commerciale pour son entreprise individuelle d'utiliser les deux véhicules en cause, alors que le fardeau de la preuve lui incombait. Ainsi, c'était bien la justification commerciale des véhicules en tant que telle qui était remise en cause et pas son caractère luxueux. Il n'était en effet pas contesté que, durant les périodes concernées, le recourant avait disposé d'autres véhicules utilitaires, en propriété et en leasing et il n'expliquait pas en quoi l'achat des Maserati, en sus des autres véhicules, était nécessaire à l'exploitation de son activité de carreur. Concernant les amendes infligées pour soustraction fiscale, il y avait lieu de rappeler que l'infraction en question était punissable aussi bien intentionnellement que par négligence, ainsi, même si l'AFC-GE avait retenu la négligence du recourant, ce dernier n'aurait pas de facto été exempté d'amende. L'intention du précité ne faisait toutefois aucun doute puisqu'il disposait, en raison de son activité professionnelle à titre d'indépendant et de son bon sens, de capacités suffisantes pour se rendre compte des conséquences de la comptabilisation de frais de véhicules privés dans le compte de résultat de son entreprise. Le fait que sa comptabilité et ses déclarations fiscales aient été établies par une fiduciaire n'y changeait rien. Il apparaissait au contraire que c'était lui-même qui avait indiqué à ses comptables que tous ses véhicules étaient professionnels, puisqu'il le soutenait encore à ce stade de la procédure et que le caractère inexact de ses déclarations avait persisté malgré les changements de fiduciaires. | LIFD.151.al1; LIFD.16.al1; LIFD.18.al1; LIFD.18.al2; LIFD.18.al3; LIFD.27.al1; LIFD.125.al2; LIFD.126; LIFD.175.al1; LIFD.175.al2; LHID.56.al1; LHID.56.al2; LIPP.17; LIPP.19.al1; LIPP.19.al3; LIPP.19.al4; LIPP.30; LPFisc.29.al2; LPFisc.31; LPFisc.59.al1; LPFisc.69.al1; LPFisc.69.al2; CP.12; CP.47; CP.48; CC.8; Cst

## Erwägungen

## **E. 6**

En l'espèce, le recourant prétend qu'il était libre de choisir des Maserati comme voitures de fonction et que seule la valeur correspondant à la partie dite « luxueuse » de ces dernières, soit la partie dépassant CHF 100'000.-, n'était pas justifiée par l'usage commercial et pouvait être reprise par l'AFC-GE. Ce raisonnement ne peut être suivi. En effet, l'analyse de la justification commerciale de charges liées à un véhicule de « luxe » comporte deux étapes, la première consistant à examiner la justification commerciale du véhicule en lui-même et la seconde à analyser la justification commerciale de son caractère luxueux. Ainsi, si l'achat du véhicule n'a aucune justification commerciale pour l'entreprise, les charges liées à ce dernier ne pourront pas être prises en compte et l'analyse s'arrête là. En revanche, si l'utilisation du véhicule est justifiée par l'usage commercial, alors une potentielle part privée pourra être calculée à l'aide de la notice N1/2007 et il sera également possible d'examiner la justification commerciale du caractère luxueux. Or, dans le cas présent, le recourant ne parvient pas à établir la nécessité commerciale pour son entreprise individuelle, active dans le bâtiment, d'utiliser les deux véhicules en cause. Ainsi, c'est bien la justification commerciale des véhicules en tant que telle qui est remise en cause par l'intimée et pas uniquement son caractère luxueux comme semble le penser l'intéressé. Il n'est en effet pas contesté que, durant les périodes concernées, le recourant disposait d'autres véhicules « utilitaires », en propriété et en leasing, dont notamment des Mercedes, un pick up GMC Sierra, une Mazda, une Cadillac, des camionnettes Peugeot et Ford et des Citroën. Il n'explique pas en quoi l'achat des Maserati, en sus des autres véhicules déjà à disposition, était nécessaire à l'exploitation de son activité de carreleur. Il ne prétend, en particulier, pas que le nombre d'employés de son entreprise – qu'il ne chiffre d'ailleurs pas – justifie l'utilisation de deux véhicules supplémentaires à ceux déjà comptabilisés dans les charges commerciales. Il n'allègue pas non plus que ses Maserati seraient nécessaires et indispensables pour transporter du matériel de chantier encombrant, se contentant d'alléguer qu'en tant qu'entrepreneur, il a le droit de choisir des Maserati comme véhicules de fonction. S'ajoute à cela que l'utilisation à des fins commerciales des deux Maserati pour des prix de CHF 95'000.- et CHF 120'000.- paraît d'autant moins crédible que les revenus du recourant déclarés en 2012 et 2014 ne s'élevaient qu'à respectivement CHF 63'094.- et CHF 97'395.-. Ces éléments conduisent ainsi à penser que les deux Maserati en question n'ont servi qu'à son propre intérêt et non à celui de son entreprise. C'est le lieu de préciser, bien que ce grief n'ait plus été soulevé devant la chambre de céans, que l'intéressé n'a jamais expliqué de manière spécifique et détaillée quelles relations commerciales ses Maserati lui auraient permis de nouer ou de faire perdurer. Il s'est contenté d'indiquer, de manière toute générale, que l'achat et la vente de véhicules de luxe lui avaient permis d'entretenir des relations commerciales avec ses clients, ce qui ne suffit à l'évidence pas à retenir l'existence d'une justification commerciale. Il convient ainsi de retenir que le recourant ne parvient pas à démontrer que l'achat de tels véhicules était nécessaire à l'exercice de sa profession et qu'il ne relevait pas de sa pure convenance personnelle, alors que le fardeau de la preuve lui incombait. Les reprises litigieuses opérées par l'AFC-GE en lien avec les deux Maserati doivent ainsi être confirmées.

## **E. 7**

Dans un second grief, le recourant conteste le bien-fondé des amendes infligées pour soustraction d'impôt.

### **E. 7.1**

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 (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). 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. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1 et 11 ; 2C\_874/2018 du 17 avril 2019 consid. 10.1 ; ATA/1183/2023 du 31 octobre 2023 consid. 7.1). La violation d'une obligation légale peut résulter d'une irrégularité dans la comptabilité ou du fait de remplir sa déclaration fiscale de manière non conforme à la vérité et non complète, en violation de l'art. 124 al. 2 LIFD (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 9.4.2).

### **E. 7.2**

En l'occurrence, la réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale n'est pas remise en cause. Le recourant conteste uniquement avoir commis une faute.

### **E. 7.3**

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence des art. 175 LIFD et 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0). La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit ainsi être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que celui-ci était conscient du caractère erroné ou incomplet des indications fournies. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a voulu tromper les autorités fiscales, afin d'obtenir une taxation plus favorable (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1 ; 2C\_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1). Cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1066/2018 du 21 juin 2019 consid. 4.1 ; 2C\_129/2018 précité consid. 9.1). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2 ; 2C\_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 9.2) : il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 17.3.1). En revanche, agit par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable lorsque l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1052/2019 précité consid. 3.7.1 ; 2C\_1066/2018 précité consid. 4.1). Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_874/2018 précité consid. 10.1.3 ; 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 9.1). Selon la jurisprudence, la conformité du comportement du contribuable à ses obligations légales s'examine de manière objective, et non suivant la représentation subjective que celui-ci avait des événements à l'époque (ATA/203/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2014 consid. 6c). En outre, les administrés ne sauraient se prévaloir de leur méconnaissance du droit (ATF 126 V 308 consid. 2b ; arrêt du Tribunal fédéral

8C\_716/2010 du 3 octobre 2011 consid. 6).

#### **E. 7.4**

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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_814/2017 du 17 septembre 2018 consid. 9.4 ; 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5). 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 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. 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 précité consid. 3). Ainsi, il n'est pas déterminant sous l'angle des conditions d'une soustraction fiscale que le contribuable ait confié à une fiduciaire le soin d'effectuer sa comptabilité et ses déclarations fiscales (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 10.2 ; 9C\_257/2024 du 24 juin 2024 consid. 7.3). Lorsque le contribuable qui ne dispose pas de connaissances fiscales particulières choisit un mandataire compétent et lui communique tous les documents et renseignements nécessaires à l'établissement d'une déclaration conforme à la vérité, on ne peut raisonnablement pas lui reprocher de signer sa déclaration sans la contrôler dans les moindres détails. Il y aurait plutôt lieu de déterminer si le contribuable a transmis des documents incomplets à son mandataire, s'il l'a correctement instruit ou s'il s'est entendu avec lui pour commettre l'infraction fiscale (ATA/1183/2023 précité consid. 7.2).

#### **E. 7.5**

En cas de soustraction d'impôt consommée, l'amende est, en règle générale, 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). Le montant de l'impôt soustrait 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. En présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_41/2020 du 24 juin 2020 consid. 9.1). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du CP, les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquant. En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur. Les circonstances atténuantes de l'art. 48 CP sont aussi applicables par analogie (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.1). Le Tribunal fédéral considère que la bonne collaboration du contribuable dans le cadre la procédure en soustraction d'impôt constitue en principe un élément permettant de réduire la peine (arrêts du Tribunal fédéral 9C\_763/2023 précité consid. 10.3 ; 2C\_875/2018 du 17 avril 2019 consid. 8.2.2 ; 2C\_1007/2012 du 15 mars 2013 consid. 5.2).

Il en va de même de l'écoulement d'un temps relativement long entre l'acte et sa découverte, durant lequel le contribuable s'est comporté correctement à l'égard du fisc (Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], op. cit., n. 47 ad art. 175). 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 (ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/376/2024 du 12 mars 2024 consid. 6.3). Il y a abus du pouvoir d'appréciation lorsque l'autorité se fonde sur des considérations qui manquent de pertinence et sont étrangères au but visé par les dispositions légales applicables, ou lorsqu'elle viole des principes généraux du droit tels que l'interdiction de l'arbitraire, l'inégalité de traitement, le principe de la bonne foi et le principe de la proportionnalité (ATF 143 III 140 consid. 4.1.3).

#### **E. 7.6**

En l'espèce, le recourant conteste avoir eu l'intention de commettre l'infraction de soustraction fiscale et invoque, à sa décharge, son absence de connaissance en matière fiscale et le fait qu'il avait confié sa comptabilité à des fiduciaires. La chambre de céans relève à titre liminaire que la soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. Ainsi, même si l'AFC-GE avait retenu la négligence du recourant, ce dernier n'aurait pas de facto été exempté d'amende. Toutefois, et comme retenu à juste titre par l'AFC-GE, l'intention du précité ne fait aucun doute. En effet, même sans être au bénéfice d'une formation particulière en fiscalité, l'intéressé disposait, en raison de son activité professionnelle à titre d'indépendant et de son bon sens, de capacités suffisantes pour se rendre compte des conséquences de la comptabilisation de frais de véhicules privés dans le compte de résultat de son entreprise, puis répercutés comme tels dans ses déclarations d'impôts. Le fait que sa comptabilité et ses déclarations fiscales aient été établies par une fiduciaire n'y change rien. Il apparaît au contraire que c'est le recourant lui-même qui indiquait à ses comptables que tous ses véhicules étaient professionnels, puisqu'il le soutient encore dans la présente procédure, en affirmant n'avoir disposé que de « véhicules utilitaires ». La chambre administrative relève au surplus que le caractère inexact de ses déclarations a persisté malgré les changements de fiduciaires entre 2012 et 2017, confirmant ainsi son intention délictueuse. Le recourant ne remet pas en cause la quotité des amendes, lesquelles ont été fixées à la moitié des impôts soustraits, soit une proportion proche du minimum d'un tiers admis. L'intimée a ainsi pris en considération la bonne collaboration du recourant et l'impact financier des pénalités sur l'avenir de son entreprise. En particulier, l'intéressé ne saurait se prévaloir de sa prétendue méconnaissance du droit fiscal et comptable à titre de circonstance atténuante, puisqu'il ne pouvait ignorer que ses deux Maserati n'étaient pas nécessaires à l'exercice de son activité indépendante, considérant le nombre abusif de véhicules « commerciaux » déjà immatriculés au nom de son entreprise individuelle. Au vu de la gravité des faits reprochés, il n'apparaît pas que l'intimée ait mésusé de son large pouvoir d'appréciation en la matière. En conséquence, les amendes infligées sont justifiées tant dans leur principe que dans leur quotité et doivent être confirmées.

#### **E. 8**

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge du recourant qui succombe intégralement (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne sera

allouée (87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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