

# **GE\_GERICHTE JTAPI/509/2011 vom 25. Mai 2011**

GE Cour de justice, 2011-05-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_509\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_509_2011)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/509/2011 du 25 mai 2011

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/509/2011 del 25 maggio 2011

## **Regeste**

Résumé: Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, l'Administration fiscale cantonale a obtenu du contribuable des documents sous la menace d'une taxation d'office. En vertu des art. 183 al. 1bis LIFD et 76 al. 2 LPFisc, ces moyens de preuve ne peuvent être utilisés dans la procédure de soustraction d'impôt et donner lieu au prononcé d'une amende.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1er janvier 2011 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative (art. 143 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 – LIFD – RS 642.11).

### **E. 2**

Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc. Impôt fédéral direct

### **E. 3**

Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 151 al. 1 LIFD).

### **E. 4**

Le contribuable qui donne des renseignements inexacts ou incomplets sur sa situation ne saurait se libérer de sa responsabilité en arguant que l'autorité aurait dû élucider le cas, car il doit compter avec la possibilité que l'autorité se fonde de

- 7/17 - A/3856/2009 bonne foi sur les indications qu'il a données sans les examiner de manière plus approfondie. Seul est réservé le cas où l'autorité connaissait ou aurait dû connaître les défauts des renseignements du contribuable et qu'elle n'en a pas tenu compte par négligence (Archives 32 417), (Arrêt du Tribunal fédéral du 9 juin 1992 in Der Steuerentscheid 1993 A 21.12 N° 9). En d'autres termes, il n'y a d'exception à faire que dans le cas où, étant apparentes, les inexactitudes auraient pu être découvertes immédiatement avec un minimum d'attention (Arrêt du Tribunal fédéral du 28 avril 1972 in Archives 41

314 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998 p. 264 et 265).

Dans un arrêt du 25 avril 2003 (RDAF 2003 II p. 622), le Tribunal fédéral a jugé que l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Des inexactitudes qui ne sont que décelables ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuves étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation ou encore qu'il faudrait leur en imputer la connaissance.

#### **E. 5**

L'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration est conforme à la vérité et complète, elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, d'effectuer des recoupements avec les données d'autres contribuables ou de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires dans le dossier fiscal du contribuable concerné (Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN, Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, art. 151, § 10, p. 1354).

#### **E. 6**

En l'espèce, durant les années 2001-B à 2006, le recourant a déclaré dans ses comptes un loyer ascendant à 52'000 fr. et les charges de 2'850 fr. Ce faisant, il a manifestement induit le fisc en erreur, dès lors que seule une partie de cette somme peut être considérée comme professionnelle et donc, déductible. En effet, le contribuable exerce son activité professionnelle à domicile. L'on ne saurait reprocher à l'autorité intimée de ne pas avoir procédé à des investigations au stade de la taxation afin de déterminer si les montants de 52'000 fr. et de 2'850 fr. constituaient l'entier de la somme payée au titre de loyer et de charges. L'administration pouvait donc se fier de bonne foi aux éléments déclarés par le recourant. Aucune négligence n'est donc à imputer à l'administration. Celle-ci était fondée à ouvrir une procédure de rappel d'impôt à l'encontre du contribuable.

#### **E. 7**

Le contribuable conteste en substance les reprises sur le loyer et les charges.

#### **E. 8**

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD).

- 8/17 - A/3856/2009

#### **E. 9**

Seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à l'acquisition du revenu entrant en compte pour le calcul de l'impôt dû, sont déductibles du revenu brut (ATA/11/1998 du 13 janvier 1998; RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée ; ATA du 31 août 1993 en la cause Sch. et du 18 août 1989 en la cause L.). Les frais déductibles comprennent notamment les frais généraux proprement dits soit toutes les dépenses nécessitées par la marche de l'entreprise ou l'exercice de l'activité indépendante qui ne trouvent pas leur contrepartie dans un élément porté à l'actif du bilan et qui peuvent influencer le résultat (Archives 51, 544 consid. 4b ; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, 1994, p. 208 et 209 ; cf. dans le même sens ATF 115 Ib p. 117).

On assimile aux frais nécessaires à l'acquisition du revenu les dépenses que le contribuable doit faire pour maintenir la source du revenu et s'assurer ainsi des revenus futurs et celles qui apparaissent comme la conséquence de l'obtention de ce revenu (RDAF 1996 p. 404). D'une manière générale, seront ainsi admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle (salaire, prestations sociales en faveur du personnel, loyer professionnel, primes d'assurance professionnelles, publicité, chauffage, matériel de bureau, transport, dépenses d'entretien et de réparation, frais financiers et intérêts que la marche de l'entreprise rend nécessaires), à l'exclusion des dépenses faites pour l'acquisition et la création d'actifs (Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, 1994, p. 208 et 209 ; cf. dans le même sens ATF 115 Ib p 117).

Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt, l'autorité doit prouver que l'imposition est incomplète (RDAF 1993 32 consid. 2b p. 35, TF 2A.299/1989). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, le fardeau de la preuve est renversé et c'est le contribuable qui doit remettre en cause le point de vue de l'administration (DCCR/432/2010 du 29 mars 2010, RDAF 1967 p.142).

#### **E. 10**

En l'espèce, durant chacune des années fiscales litigieuses, le recourant – qui exerce sa profession à domicile – déclarait dans ses comptes l'intégralité de ses frais de loyer et de charges, de 54'850 fr. par an (52'000 fr. + 2'850 fr.) dans les compte de son activité indépendante. Or, il ressort du plan de son appartement qu'il a versé à la procédure que seules deux pièces sur cinq étaient utilisées pour sa profession. Les reprises de 3/5ème par année, soit 32'910 fr. (54'850 fr.) – réduite à 30'304 fr. pour 1999-2000 – se révèlent dès lors justifiées. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté sur ce point.

#### **E. 11**

Le contribuable conteste les reprises liées à son chiffre d'affaires.

#### **E. 12**

A teneur de l'article 18 alinéa 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou

- 9/17 - A/3856/2009 sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

#### **E. 13**

La doctrine admet que le revenu d'une activité indépendante est acquis au moment déterminé par le mode de comptabilisation. Les règles de la comptabilité commerciale veulent que la réalisation intervienne à la date de la facture indépendamment de la période pendant laquelle l'activité a été exercée ; dès le moment où la facture a été établie, le contribuable a acquis un droit ferme à la contre-prestation. Lorsque le contribuable tient un état de ses recettes et de ses dépenses, le revenu est réalisé au moment de l'encaissement de la contre- prestation et non au moment de la présentation de la facture. Le choix de l'une ou de l'autre méthode n'a qu'une importance relative dans la mesure où le contribuable s'en tient à son choix avec toutes les conséquences qu'il implique et en accepte les effets (DCCR/1200/2009 du 23 novembre 2009 ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Lausanne, 1998).

#### **E. 14**

En l'espèce, le contribuable a perçu en 2003 132'003 fr. 85 (dont 13'737 fr. en décembre) et a déclaré 121'090 fr. à titre d'honoraires (soit une différence de 10'913 fr. 85). En 2004, les versements de la Caisse ascendaient à 139'062 fr. 75, tandis que les honoraires déclarés totalisaient 140'207 fr. (ce qui représente une différence de 1'144 fr. 25). La somme de 132'003 fr. 85 ressortant du tableau récapitulatif de la Caisse comprend les montants reçus par le contribuable de la Caisse en 2003, hormis la somme de 13'737 fr. 05, reçue en janvier 2004. Il ressort des explications du contribuable fournies dans sa lettre du 12 octobre 2010 que le précité tient sa comptabilité selon le principe de la facturation. Le montant de 13'737 fr. 05 est dès lors imposable en 2003. Or, le contribuable n'a déclaré pour l'année 2003 que 121'090 fr. à titre d'honoraires. Il apparaît que le recourant n'a, à tout le moins pas déclaré la somme de 13'737 fr. 05. Cette somme devra dès lors être réintégrée dans le bénéfice 2003 du recourant. Il ressort des extraits du compte que le contribuable a perçu 113'038 fr. 68 de janvier à novembre 2006. Le tribunal ne dispose pas du relevé du compte pour le mois de décembre. En décembre, la Caisse lui a versé 10'081 fr. 30. Or, le précité n'a déclaré pour cette période que 109'590 fr. La différence entre les montants déclarés et ceux versés ascende ainsi à 13'529 fr. 98 (113'038 fr. 68 – 109'590 fr. + 10'081 fr. 30). Cette somme devra être réintégrée dans le bénéfice 2006 du contribuable et non la somme de 16'800 fr. retenue dans ses écritures par l'administration, mais non étayée par pièces. Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement sur ce point.

#### **E. 15**

Le recourant conteste en substance sa taxation d'office partielle.

- 10/17 - A/3856/2009 A teneur de l'article 130 alinéa 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.

Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que de communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.155/2002 du 13 août 2002, consid. 3.2).

Conformément aux règles relatives à la répartition du fardeau de la preuve, c'est au contribuable qu'il incombe d'établir que la taxation en cause est manifestement inexacte (ATF 121 II 257 consid. 4 c/aa p. 266 ; Xavier OBERSON, le contentieux en droit fiscal genevois in SJ 1994 p. 328).

Le fardeau de la preuve est donc renversé. En effet, le contribuable, s'il souhaite que sa réclamation soit examinée au plan matériel, doit donner préalablement suite à son devoir de collaborer (dépôt de la déclaration ou d'autres documents, octroi de renseignements et autres obligations de même nature), auquel il s'était jusqu'alors soustrait (P. AGNER, B. JUNG, G. TEINMANN, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2001, art. 132, p. 424 n° 7).

## **E. 16**

En l'espèce, l'administration a arrêté d'office une part du bénéfice du contribuable à concurrence de 15'000 fr. pour chacune des années litigieuses hormis l'année 2005 (2'500 fr.). Elle a considéré que le chiffre d'affaires déclaré correspondait à un nombre de consultations journalières insuffisantes, ce qui donnait à penser que le contribuable n'avait pas déclaré tous ses honoraires. Ses revenus ne couvraient pas l'intégralité de ses dépenses, calculées selon les Normes d'insaisissabilité. Le contribuable n'avait par ailleurs pas produit tous les justificatifs demandés. La réclamation du 4 juillet 2009 ne comportait pas de motivation et le recourant n'a pas donné suite à la lettre de l'administration du 14 juillet suivant, qui l'invitait à motiver sa réclamation. Dans son recours, il a exposé – sans toutefois le prouver, ni fournir d'explication quant au fait que ses dépenses excèdent ses revenus – que son activité avait été proche de 50 %,. Force est dès lors de constater qu'il n'a nullement démontré le caractère manifestement inexact de sa taxation. Au vu de ce qui précède, les taxations d'office sont maintenues et le recours est rejeté sur ce point. Le tribunal renoncera toutefois à réformer la taxation du contribuable en sa défaveur (art. 143 al. 1 LIFD) pour l'année 2005.

- 11/17 - A/3856/2009

## **E. 17**

Le contribuable demande l'annulation de l'amende. 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). 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).

## **E. 18**

La Cour européenne des droits de l'homme a reconnu que la procédure de soustraction d'impôt constituait une « accusation en matière pénale » au sens de l'article 6 § 1 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, du 4 novembre 1950 (CEDH – RS 0.101), qui garantit notamment le droit à un procès équitable, ainsi que la présomption d'innocence. Il en découle que le contribuable n'est pas tenu de fournir des renseignements qui pourraient l'incriminer et que l'administration fiscale n'a pas le droit de les exiger de lui par des menaces ou des pressions. Cette approche pénaliste pose un problème considérable en matière de procédure en soustraction d'impôt, à cause de la liaison entre la procédure de rappel d'impôt, qui est une procédure de taxation, qui n'a rien de pénal et la procédure de soustraction qui, elle, a un caractère pénal. Alors que dans la procédure de rappel d'impôt le contribuable devrait continuer d'être tenu par ses obligations générales et qu'en particulier, il devrait « faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD) », dans la procédure en soustraction d'impôt, on ne peut pas exiger du contribuable, en revanche, sans violer l'article 6 CEDH, qu'il s'accuse lui-même (Henri TORRIONE in *Ordre romand des experts fiscaux diplômés, Les procédures en droit fiscal*, 2ème édition, 2005, p. 1041-1042).

## **E. 19**

Le 1er janvier 2008 est entré en vigueur une version modifiée de l'article 183 alinéa 1 LIFD, ainsi qu'un nouvel article 183 alinéa 1 bis LIFD, à la suite d'une initiative cantonale jurassienne visant à mettre les dispositions pénales de la LIFD en conformité avec la

CEDH.

Ces nouvelles dispositions prévoient : L'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction d'impôt est communiquée par écrit à la personne concernée. Celle-ci est invitée à s'exprimer sur les griefs retenus à son encontre et informée de son droit de refuser de déposer et de collaborer (art. 183 al. LIFD). Les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'ont été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office (art. 130, al. 2) avec inversion du fardeau de la preuve au sens de l'art. 132 al. 3, ni sous la

- 12/17 - A/3856/2009 menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure (art. 183 alinéa 1 bis LIFD).

## **E. 20**

Selon le Message du Conseil fédéral (FF 2006 3843, 3852), relatif aux articles 183 alinéa 1 LIFD (nouveau) et 183 alinéa 1 bis LIFD: « Si la protection de la CEDH ne porte pas sur la procédure de rappel d'impôt (que le contribuable collabore ou non), elle porte en revanche sur la procédure en soustraction d'impôt, qui sert uniquement à fixer l'ampleur de la peine. Dans le cadre d'une procédure en soustraction, le contribuable incriminé a le droit de refuser de collaborer en vertu de l'article 6 § 1 CEDH, dans la mesure où il n'est pas tenu de s'autoaccuser. Les informations que le contribuable incriminé a fournies dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt sous la menace d'une amende en cas de violation d'obligations de procédure ou d'une taxation d'office avec inversion du fardeau de la preuve ne peuvent pas être utilisées ensuite dans le cadre d'une procédure en soustraction d'impôt. L'utilisation de telles informations constituerait, d'une part, une violation de l'article 6 § 1 CEDH (droit à un procès équitable) et, d'autre part, une violation de l'article 6 § 2 CEDH (présomption d'innocence). Par ailleurs, une taxation d'office oblige le contribuable concerné de fournir lui-même les preuves que la taxation n'est pas correcte (inversion du fardeau de la preuve). Dans ce domaine, il convient de souligner ce qui suit : conformément aux articles 130 alinéa 2 LIFD et 46 alinéa 3 LHID, 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 si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte (art. 132 al. 3 LIFD et art. 48 al. 2 LHID). En réalité, le contribuable peut faire valoir, d'un côté, que les conditions de la taxation d'office ne sont pas réunies et, de l'autre, que la base de calcul de l'impôt est manifestement fautive. Dans ce cas, le contribuable doit prouver que l'estimation de l'autorité de taxation est fautive. En d'autres termes, il doit présenter les informations et les documents qui auraient permis d'éviter la taxation d'office. Il doit être en mesure de prouver tout au moins que l'estimation de l'autorité de taxation est manifestement trop élevée. Or, cette inversion du fardeau de la preuve n'est pas conforme à la présomption d'innocence inhérente à la procédure en soustraction d'impôt ». La Commission d'experts chargée de rédiger un rapport semble ne vouloir appliquer l'interdiction qu'aux informations obtenues sous menaces d'une taxation d'office avec renversement du fardeau de la preuve et non pas sous menace de toute espèce de taxation d'office. Elle semble penser que cette interdiction ne s'applique pas aux informations obtenues sous la menace d'une taxation d'office effectuée « sur la base d'une appréciation

consciencieuse » de la

- 13/17 - A/3856/2009 situation du contribuable, ou sur la base d'indices sur cette situation. On peut douter que cette distinction soit praticable, s'agissant de la menace d'une taxation d'office (TORRIONE op. cit, p. 1045).

### **E. 21**

En l'espèce, par lettre du 28 janvier 2009, l'administration a ouvert à l'encontre du contribuable tant une procédure de rappel d'impôt qu'une procédure de soustraction d'impôt. Ce faisant, elle lui a dûment rappelé qu'il avait le droit de refuser de collaborer. Par pli du 7 avril 2009, l'autorité intimée a sommé le recourant, sous peine de taxation d'office, de produire les relevés du compte bancaire, ceux de sa carte de crédit et de la Caisse, ainsi qu'une copie du plan de son appartement. Le contribuable a partiellement donné suite à cette demande, en remettant à l'administration le plan de son appartement, ainsi qu'une partie des relevés bancaires. L'administration a alors clôturé la procédure de rappel d'impôt et a arrêté d'office une part du bénéfice du contribuable et effectué diverses reprises. Par ailleurs, elle a infligé au recourant des amendes pour soustraction d'impôt. Or, il s'avère, que les documents fournis par le contribuable ont été obtenus par le fisc sous la menace d'une taxation d'office. Certes, la sommation ne comporte pas la mention de « renversement du fardeau de la preuve ». Toutefois, dans le cadre d'une réclamation déposée à l'encontre d'une taxation d'office, le fardeau de la preuve est renversé, dans le sens qu'il appartient non pas à l'administration de démontrer l'exactitude de la taxation, mais bien au contribuable de prouver que celle-ci est manifestement inexacte (DCCR/747/2009 du 28 juillet 2009 et les références citées). Par ailleurs, la sommation ne précise pas que la taxation d'office serait effectuée cas échéant sur la base d'une appréciation consciencieuse de la situation du recourant. Il en résulte que les pièces remises par le recourant dans la procédure de rappel d'impôt et ayant donné lieu à la taxation d'office partielle et aux reprises ne peuvent être utilisés à la charge du contribuable dans la procédure de soustraction d'impôt. En outre, l'administration n'a pas versé à la procédure des moyens de preuves obtenus autrement que par le biais de la sommation susmentionnée et qui justifient le rappel d'impôt. Par conséquent, aucune amende pour soustraction d'impôt ne peut être infligée au recourant. Le bordereau amende IFD du 4 juin 2009 doit ainsi être annulé.

### **E. 22**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation.

- 14/17 - A/3856/2009 Impôt cantonal et communal

### **E. 23**

Le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP – D 3 08), dont l'article 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (LIPP-I à V). L'article 72 alinéa 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010, et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. En l'espèce, le recours concerne la période fiscale 2001-B à 2006. Il s'ensuit que la présente cause est régie par les dispositions de l'ancien droit (LHID et LIPP-I à V).

### **E. 24**

Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus du département lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète, ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre le département, ce dernier procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (art. 59 al. 1 LPFisc et art. 53 LHID). Ces dispositions correspondent à l'article 151 alinéa 1 LIFD. En outre, les principes jurisprudentiels applicables en l'espèce sont les mêmes pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal. Il s'ensuit que l'administration était fondée à ouvrir une procédure en rappel d'impôt concernant à l'encontre du contribuable.

#### **E. 25**

Le contribuable conteste en substance les reprises sur le loyer et de charges. Sont déduits du revenu des contribuables exerçant une activité lucrative indépendante les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 3 al. 3 LIPP-V). Cette disposition correspond à l'article 27 alinéa 1 LIFD. Le tribunal appliquera par conséquent, pour l'impôt cantonal et communal, pour des motifs d'harmonisation verticale, la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct et s'inspirera de la doctrine publiée dans ce domaine. Il s'ensuit que l'administration était fondée à effectuer une reprise relatives aux frais de loyer et aux charges de l'appartement du contribuable (30'304 fr. pour 1999-2000 et 32'910 fr. pour les années ultérieures). Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté sur ce point.

#### **E. 26**

Le contribuable conteste les reprises liées au chiffre d'affaires.

- 15/17 - A/3856/2009 Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. Sont également considérées comme une activité lucrative indépendante, les opérations portant sur des éléments de la fortune, notamment sur des titres et des immeubles, dans la mesure où elles dépassent la simple administration de la fortune (art. 3 al. 1 LIPP-IV). Cette disposition correspond à l'article 18 alinéa 1 LIFD. Il s'ensuit que le recours devra être admis partiellement sur ce point en ce sens que les montants de 13'737 fr. 05 et de 13'529 fr. 98 devront être réintégrés dans les bénéfices 2003, respectivement 2006 du recourant. C'est par ailleurs à tort que le fisc a corrigé la taxation 2005 du recourant, pour le motif qu'elle intégrait erronément un montant de 12'492 fr. 14, reçu en janvier 2006.

#### **E. 27**

Le recourant conteste en substance sa taxation d'office partielle.

#### **E. 28**

A teneur de l'article 37 alinéa 1 LPFisc, le département procède à une 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 si les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue faute de données suffisantes. Elle se fonde sur tous les indices concluants dont elle a connaissance et peut prendre notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable, l'évolution du bénéfice net, la réalité économique, à l'exclusion des formes juridiques qui servent à éluder l'impôt. Cette disposition correspond à l'article 130 alinéa 1 LIFD. Au vu de ce qui précède, les taxations d'office sont maintenues et le recours est rejeté

sur ce point. Le tribunal renoncera toutefois à réformer la taxation du contribuable en sa défaveur (art. 43 al. 1 LPFisc) pour l'année 2005.

### **E. 29**

Le contribuable demande l'annulation de l'amende. Aux termes de l'article 69 alinéa 1 LPFisc, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, celui qui, intentionnellement ou par négligence, obtient une restitution d'impôt illégale ou une remise d'impôt injustifiée, est puni d'une amende. Les moyens de preuve rassemblés dans le cadre de la procédure en rappel d'impôt ne peuvent être utilisés dans la procédure pénale pour soustraction d'impôt que s'ils n'ont été rassemblés ni sous la menace d'une taxation d'office avec inversion

- 16/17 - A/3856/2009 du fardeau de la preuve, ni sous la menace d'une amende en cas de violation d'une obligation de procédure (art. 57a al. 4 LHID ; art. 76 al. 2 LPFisc).

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. 69 al. 2 LPFisc). L'article 69 alinéas 1 et 2 LPFisc reprend l'article 175 alinéas 1 et 2 LIFD. Partant, le tribunal de céans reprendra en impôt cantonal et communal la solution retenue en impôt fédéral direct. Les articles 57a alinéa 4 LHID et 76 alinéa 2 LPFisc sont le pendant de l'article 183 alinéa 1bis LIFD. Il en résulte que les pièces remises par le recourant dans la procédure de rappel d'impôt et ayant donné lieu à la taxation d'office partielle et aux reprises ne peuvent être utilisés à la charge du contribuable dans la procédure de soustraction d'impôt. En outre, l'administration n'a pas versé à la procédure des moyens de preuves obtenus autrement que par le biais de la sommation susmentionnée et qui justifient le rappel d'impôt. Par conséquent, aucune amende pour soustraction d'impôt ne peut être infligée au recourant. Le bordereau amende ICC du 4 juin 2009 doit ainsi être annulé.

### **E. 30**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis partiellement en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle taxation.

### **E. 31**

En application des articles 144 alinéa 1 LIFD, 52 alinéa 1 LPFisc, 87 alinéa 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03), le contribuable, dont le recours est admis partiellement, est condamné au paiement d'un émolument réduit à 500 fr. Ce montant est partiellement couvert par l'avance de frais de 500 fr., versée au moment du recours (art. 86 al. 1 LPA).

- 17/17 - A/3856/2009

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