

GE_GERICHTE JTAPI/915/2022 vom 5. September 2022

GE Cour de justice, 2022-09-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_915_2022

FR: GE_GERICHTE JTAPI/915/2022 du 5 septembre 2022

IT: GE_GERICHTE JTAPI/915/2022 del 5 settembre 2022

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Le requérant conteste la reprise de CHF 43'562.- dans son bénéfice 2008, effectuée dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt.

E. 4

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'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à V).

L'art. 72 al. 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, la procédure de rappel d'impôt concerne la période fiscale 2008. Il s'ensuit cette question est régie par les dispositions de l'ancien droit (aLIPP-I à V).

- 8/14 - A/4233/2021

E. 5

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 ; art. 59 al. 1 LPFisc).

E. 6

Selon les art. 28 al. 1 LIFD et 3 al. 3 let. d aLIPP-IV dans leur teneur en vigueur au moment des faits, sont déductibles du revenu des contribuables exerçant une activité lucrative

indépendante, les amortissements des actifs, justifiés par l'usage commercial, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissement.

E. 7

Dans la mesure où un amortissement serait déclaré non admissible fiscalement, le montant non admis sera ajouté au revenu commercial imposable. La valeur fiscale du bien ayant fait l'objet d'un amortissement s'en trouvera augmentée d'autant (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5^{ème} édition, 2021, § 312, p. 202).

E. 8

En l'espèce, le solde du compte stock résultant des premiers états financiers s'élève à CHF 255'000.-, alors qu'à teneur de la comptabilité transmise le 29 janvier 2018 (et acceptée par l'AFC-GE), ledit solde ascende à CHF 312'119.- (soit CHF 468'178.- sous déduction d'une provision de 1/3). Comptablement parlant, le contribuable a trop amorti son stock. Il convient dès lors d'effectuer une reprise au niveau de son bénéfice, correspondant à la différence entre le solde après l'amortissement admissible (CHF 312'119.-) et le solde après l'amortissement pratiqué initialement par l'intéressé (CHF 255'000.-), soit CHF 57'119.-. Par ailleurs, le contribuable admet qu'au 31 décembre 2008, la réévaluation du compte stock a été effectuée en créditant le compte capital alors qu'elle aurait dû impacter le compte de résultat. Il convient par conséquent de procéder à un redressement au niveau de son bénéfice, qui s'établit par différence entre l'état du stock au 31 décembre 2008 et celui au début de cette même année, à savoir CHF 50'000.- (CHF 255'000.- – CHF 205'000.-). Le total des deux reprises se chiffre à CHF 107'119.- (CHF 50'000.- + 57'119.-). Il doit être rajouté au bénéfice net initialement déclaré, de CHF 87'876.-, ce qui porte le bénéfice net de l'année 2008 à CHF 194'995.-, ainsi que l'a déterminé l'AFC-GE dans son bordereau de rappel d'impôt du 16 novembre 2020. Contrairement à ce que soutient le recourant, ces reprises influencent son revenu réalisé durant l'année fiscale 2008 et non pas 2007. Partant, le bénéfice résultant du bordereau de rappel d'impôt 2008 est confirmé.

- 9/14 - A/4233/2021

E. 9

Le contribuable conteste les amendes qui lui ont été infligées pour soustraction d'impôt 2010 à 2015 (pour l'ICC), ainsi que 2010 à 2014 (pour l'IFD).

E. 10

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 (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 69 al. 1 LPFisc). Selon les art. 175 al. 3 LIFD et 69 al. 3 LPFisc, dans leur teneur en vigueur depuis 2010, lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition: qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance (let. a) ; qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôt (let. b) ; qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôt dû (let. c).

E. 11

Pour qu'il y ait soustraction au sens de l'art. 175 LIFD, il faut qu'il y ait soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable et une faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_674/2021 du 27 avril 2022 consid. 10.1). En règle générale et pour autant que toutes les autres conditions soient remplies, une soustraction est commise dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité (ATF 135 II 86 consid. 3.1).

E. 12

En l'occurrence, il est établi et non contesté que la comptabilité que le recourant a initialement transmise à l'AFC-GE comprenait de nombreuses inexactitudes, ayant conduit à une réduction de son bénéfice imposable. Il en a découlé une perte fiscale pour la collectivité. L'élément objectif d'une soustraction d'impôt est ainsi réalisé. Cela étant, l'intéressé fait valoir qu'il doit bénéficier d'une exemption de peine. Il se prévaut des dispositions légales sur la dénonciation spontanée non punissable.

E. 13

Selon la jurisprudence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.2), la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière. Le caractère spontané fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable et que celui-ci, selon le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, doit s'attendre à ce que la soustraction sera découverte même sans dénonciation. La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD n'est réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément (« de son propre mouvement »), sans pression extérieure.

E. 14

En l'espèce, le contribuable soutient que ce n'est pas par crainte que le contrôle de l'AFC-CH ne permette de découvrir les erreurs que la comptabilité de son

- 10/14 - A/4233/2021 entreprise comportait, qu'il avait effectué sa dénonciation. Il avait accompli les démarches nécessaires aussitôt que son nouveau mandataire lui eut expliqué les problèmes, soucieux de se mettre en règle avec l'AFC-GE. L'intéressé ne peut être suivi. En effet, il a envoyé à l'AFC-GE sa première lettre qu'il estime valoir dénonciation le 24 octobre 2017, soit deux mois après que l'AFC-CH eut mené un contrôle auprès de son entreprise et découvert des irrégularités entachant sa comptabilité, soit alors qu'une autorité fiscale enquêtait sur son dossier. Il s'ensuit qu'il se trouvait sous l'empire de la crainte concrète que l'AFC-CH informe l'autorité intimée d'éventuels bénéfices non taxés en vertu de l'art. 112 al. 1 2ème phr. LIFD, selon lequel les autorités de la Confédération, des cantons, des districts, des cercles et des communes peuvent spontanément signaler aux autorités chargées de l'exécution de la LIFD les cas qui pourraient avoir fait l'objet d'une imposition incomplète (arrêt du Tribunal fédéral 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.4).

E. 15

Le recourant objecte que le contrôle de l'AFC-CH ne concernait que les années 2012 à 2015, de sorte que l'AFC-GE n'était pas informée des inexactitudes figurant dans les comptes 2008 à 2011 de l'entreprise, qu'il avait intégralement portées à la connaissance de l'autorité intimée. Selon lui, le rapport de l'AFC-CH 2012 à 2015 était moins précis que la dénonciation spontanée, laquelle avait seule permis de procéder au rappel d'impôt. Cette

argumentation n'est pas fondée. En effet, la communication à l'AFC-GE d'irrégularités figurant dans les comptes 2012 à 2015 était de nature à faire naître auprès de cette dernière un soupçon sur le caractère inexact des taxations des années antérieures, qui l'aurait amenée à ouvrir une procédure de rappel d'impôt pour ces périodes fiscales (arrêt du Tribunal fédéral 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 6.4). C'est ainsi à tort que l'intéressé soutient que seule sa dénonciation a permis de procéder aux reprises pour les années 2008 à 2011. Il résulte de ce qui précède que le recourant ne remplit pas les conditions pour bénéficier d'une exemption de peine en application des art. 175 al. 3 LIFD et 69 al. 3 LPFisc. Il convient par conséquent de se pencher sur l'élément subjectif de l'infraction, à savoir la faute et, cas échéant, la quotité des amendes.

E. 16

L'intéressé conteste avoir commis une soustraction d'impôt, subsidiairement sollicite la réduction de la quotité des amendes au minimum légal.

E. 17

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 ; art. 69 al. 2 LPFisc).

- 11/14 - A/4233/2021

E. 18

La soustraction consommée est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (arrêt du Tribunal fédéral 2C_553/2018 du 17 juin 2019 consid. 4.2 et les références citées). Les notions d'intention et de négligence de l'art. 175 LIFD sont identiques à celles de l'art. 12 al. 2 et 3 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0). Ainsi, agit intentionnellement quiconque commet un crime ou un délit avec conscience et volonté. L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (art. 12 al. 2 CP). En outre, commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 12 al. 3 CP), par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. 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 p. 91 et les références).

E. 19

Selon la jurisprudence fédérale, les actes du représentant sont opposables au représenté comme les siens propres ; ce principe vaut également en droit public (arrêt du Tribunal fédéral 2C_280/2013 du 6 avril 2013). La responsabilité du mandant ne saurait être dissociée de celle de son mandataire. En effet, le premier est responsable des actes de celui qui le représente et répond de toute faute de ses auxiliaires. En particulier, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt n'est pas pour autant libéré de ses obligations fiscales. Il doit, le cas échéant, supporter les inconvénients d'une telle intervention et répond de l'erreur de l'auxiliaire qu'il n'instruit pas correctement ou dont il ne contrôle pas l'activité (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 9b). Toutefois, 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/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 9c).

E. 20

Le recourant fait valoir que, ne disposant d'aucune connaissance en fiscalité ni en comptabilité, il a fait entièrement confiance à son précédent mandataire, M. C_____, dont il n'avait aucune raison de douter des compétences. Il lui a communiqué tous les documents nécessaires à l'établissement de ses déclarations fiscales et de ses comptes. Dès lors, aucune faute ne peut lui être reprochée.

- 12/14 - A/4233/2021 L'AFC-GE prétend au contraire que l'intéressé, en tant que chef d'entreprise, devait obligatoirement connaître les marges réalisées sur ses ventes. Au vu des bénéfices déclarés, qui se montaient à quelque 3.4 fois ceux effectivement réalisés, il était forcément conscient de l'inexactitude de ses déclarations fiscales. Il a ainsi voulu tromper les autorités fiscales et commis une soustraction intentionnelle.

E. 21

Selon son curriculum vitae, après sa scolarité obligatoire, le recourant a étudié durant un an à l'École de commerce André Chavannes, à Genève et durant trois ans, à la Mutuelle d'études secondaires, toujours à Genève. En ce qui concerne ses expériences professionnelles, il a été instructeur de plongée sous-marine et coursier à vélo. Depuis 2006, il se trouve à la tête de son entreprise, transformée en société anonyme en 2019. Au vu de sa formation et de ses expériences professionnelles, l'allégation selon laquelle il ne dispose d'aucune connaissance en comptabilité ni en fiscalité paraît plausible. D'ailleurs, l'AFC-GE l'admet dans sa décision du 10 novembre 2021. Les reprises – et les amendes en résultant – concernent en premier lieu l'évaluation, la variation et l'amortissement du compte stock. Rien ne permet de retenir que le contribuable se serait entendu avec son précédent mandataire pour transmettre au fisc une comptabilité inexacte, ni qu'il l'aurait insuffisamment instruit, ni non plus qu'il ne lui aurait pas communiqué l'intégralité des pièces sur la base desquelles la comptabilité devait être établie. Il ne ressort pas non plus du dossier qu'il aurait dû douter des compétences ou de l'intégrité de son mandataire. Par ailleurs, selon l'attestation établie le 18 juin 2021 par M. C_____, seul ce dernier décidait la manière dont les variations du stock de l'entreprise avaient été comptabilisées. Les redressements portent en second lieu sur des frais de bateau. Ces dépenses revêtant un caractère privé, elles n'auraient pas dû être comptabilisées dans le compte de résultat de l'entreprise mais dans le compte privé du contribuable. De la sorte, le bénéfice de l'entreprise n'aurait pas été impacté. Les reprises se rapportent ainsi à des erreurs de comptabilisation ayant entraîné une diminution des bénéfices imposables. Au vu de son absence de connaissances comptables et fiscales, il est fort douteux que l'intéressé eût été en mesure de porter un regard critique sur les comptes établis par M. C_____. Dès lors, on ne peut pas lui reprocher de ne pas avoir vérifié les documents remis à l'AFC-GE. En transmettant des déclarations fiscales incomplètes, il n'a pas été en capable de se rendre compte qu'il induisait l'AFC-GE en erreur. Aucune faute, même par négligence, ne peut ainsi lui être reprochée. Partant, les bordereaux d'amendes du 10 novembre 2021 doivent

être annulés.

- 13/14 - A/4233/2021

E. 22

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être admis partiellement dans le sens des considérants qui précèdent.

E. 23

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), le recourant, qui obtient partiellement gain de cause, est condamné au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 400.- ; il est couvert par l'avance de frais de CHF 900.- versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 500.- lui sera restitué. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 900.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée au recourant (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 14/14 - A/4233/2021

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