

GE_GERICHTE JTAPI/919/2024 vom 13. September 2024

GE Cour de justice, 2024-09-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_919_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/919/2024 du 13 septembre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/919/2024 del 13 settembre 2024

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

Les contribuables contestent en premier lieu les reprises effectuées par l'AFC-GE, alléguant que les montants en cause proviendraient en réalité des ventes de tickets et des gains qui avaient été payés aux gagnants, de sorte qu'ils ne constituaient pas un chiffre d'affaires de la société.

E. 4

À teneur de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. En droit cantonal, l'art. 22 al. 1 let. c de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) correspond à l'art. 20 al. 1 let. a LIFD.

E. 5

Il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1). Selon la jurisprudence, il y a aussi avantage appréciable en argent lorsque des produits qui auraient dû être comptabilisés dans le chef d'une personne morale ne le sont pas, ou que cette dernière renonce à réaliser un revenu en faveur de l'actionnaire ou d'un proche (cf. notamment arrêts du Tribunal fédéral 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4 à 9.4.3 ; 2C_88/2011 du 3 octobre 2011 consid. 2.2 à 2.2.3, in RDAF 2012 II 131). Une société effectue une distribution dissimulée de bénéfice lorsqu'elle renonce à un produit réalisé dans le cadre d'une transaction commerciale avec un tiers en faveur de son actionnaire. Dans cette hypothèse, la société s'appauvrit en omettant

- 8/16 - A/3623/2023 de comptabiliser ces recettes dans son compte de résultat. On rattache également à cette catégorie le versement de recettes sur un « compte noir » n'apparaissant pas dans la comptabilité de l'entreprise (Robert DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1121 n. 226 ad art. 57, 58 LIFD).

E. 6

Dans le domaine des prestations appréciables en argent, le fardeau de la preuve se répartit comme suit: les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêts du Tribunal fédéral 2C_207/2019 du 16 juillet 2019 consid. 4.2 ; 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 4.2.3). Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (arrêt 2C_605/2014 du 25 février 2015 consid. 6 et les références). La répartition du fardeau de la preuve susmentionnée s'applique le cas échéant également à la procédure ouverte en lien avec d'éventuelles infractions fiscales (arrêts 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 6.2; 2C_1157/2016 du 2 novembre 2017 consid. 4.2.3). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2, in RDAF 2009 II 566). La présomption non renversée selon laquelle la société a versé une prestation appréciable en argent à son actionnaire ou à une personne le touchant de près déploie un certain effet secondaire. Ce qui sera considéré comme une distribution dissimulée de dividende au niveau de la société représentera en principe un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. Dans la mesure où la prestation appréciable en argent de la société est entrée en force, les cantons effectuent généralement une imposition analogue auprès du détenteur de parts. Il n'existe néanmoins pas de véritable automatisme de taxation. Le versement de la prestation appréciable en argent par la société constitue certes un indice important dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts. Mais un effet d'extension de qualification échoue, car si la formulation du jugement (le dispositif) donne un accès à l'autorité de la chose jugée formelle et matérielle, tel n'est cependant pas le cas de l'établissement des faits ou des considérants quant au droit (les motifs). Par conséquent, seuls les facteurs fiscaux acquièrent l'autorité de la chose jugée. Une nouvelle appréciation du droit est indispensable au niveau de l'actionnaire, d'autant plus que la société et le détenteur de parts constituent - malgré leurs liens de droit commercial - deux sujets de droit et deux sujets fiscaux indépendants l'un de l'autre. En dérogation aux règles habituelles concernant le fardeau de la preuve, c'est au détenteur de parts, lorsqu'il est en même temps organe de la société, de contester dans les détails la nature et le

- 9/16 - A/3623/2023 montant de la prestation appréciable en argent prétendue par l'administration fiscale. On peut s'imaginer qu'il ne soulèvera des arguments qui ne seront pertinents que pour sa taxation. S'il omet de contester l'un des aspects ou s'il se limite à un exposé sommaire, l'autorité de taxation peut partir du principe que la taxation entrée en force pour la société se justifie également vis-à-vis de l'actionnaire (ATF 2C_489/2018 et

2C_490/2018 du 13 juillet 2018, Revue fiscale 2018 p. 960 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_16/2015 du 6 août 2015, in RDAF 2016 II 110 consid. 2.5.6 à 2.5.8).

E. 7

En matière de soustraction d'impôt, la solidarité fiscale est exclue au regard du principe de culpabilité, au contraire de ce qui prévaut en matière de paiement de l'impôt et du rappel d'impôt où les époux ont une responsabilité solidaire. En effet, la limitation de la responsabilité d'un époux à la soustraction de ses propres éléments imposables ne le libère par pour autant de sa solidarité s'agissant du rappel d'impôt lui-même. Chaque époux répond du montant d'impôt soustrait en totalité, même s'il n'a commis aucune soustraction d'impôt (Séverine L'EPLATTENIER, *Contravention, délits et crimes fiscaux*, § 317, p. 215-216 et les références citées).

E. 8

En l'occurrence, il résulte des pièces du dossier que les reprises opérées dans le chef du recourant correspondent en tous points à celles effectuées au niveau de la société, ce que les recourants ne remettent pas en cause. Ils ne contestent pas non plus l'affirmation de l'AFC-GE selon laquelle des bordereaux de rappel d'impôt notifiés à la société sont entrés en force. Le tribunal retient dès lors que les redressements opérés au niveau de cette dernière, qui n'ont pas été contestés par le recourant qui aurait pu s'adjoindre pour ce faire l'aide d'un tiers même s'il traversait une période compliquée dans son existence, sont effectivement entrés en force. Dès lors, conformément à la jurisprudence précitée, en dérogation des règles ordinaires sur le fardeau de la preuve, il appartient aux recourants de contester de manière détaillée les reprises incriminées. Or, leurs allégations à cet égard consistent en des objections de caractère général et des suppositions, qui n'emportent pas la conviction du tribunal et qui ne seront donc pas suivies. Le tribunal partage l'avis de l'AFC-GE lorsqu'elle relève que puisqu'il a été établi que la société avait soustrait du chiffre d'affaires, on ne concevait pas qui d'autre que le recourant, en sa qualité d'actionnaire unique, aurait pu en bénéficier sous forme de prestations appréciables en argent. Partant, il ne peut être fait grief à l'AFC-GE d'être partie du principe que les taxations entrées en force pour la société se justifiaient également vis-à-vis des recourants, lesquels n'ont pas démontré n'avoir bénéficié d'aucune prestation appréciable en argent, alors même que le fardeau de la preuve leur incombait. Le tribunal tient encore à relever que l'allégation selon laquelle toutes les pièces comptables des années fiscales en cause auraient été jetées par inadvertance par les employés du recourant, formulée pour la première fois lors de l'audience du

E. 11

Le bien juridiquement protégé par ces dispositions est le patrimoine de la collectivité publique, lésé dès lors que les ressources financières n'augmentent pas conformément à ce que prévoit la loi fiscale. Ces dispositions protègent la créance fiscale en tant que fortune de la collectivité publique (ATF 121 II 257 consid. 5b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.3). La soustraction fiscale suppose tout d'abord objectivement une insuffisance, totale ou partielle, dans le montant de l'impôt qui résulte d'une taxation. Le dommage porté aux intérêts pécuniaires de la collectivité correspond à la différence entre le montant de l'impôt fixé dans la décision définitive de taxation et le montant qui aurait été dû si le contribuable n'avait pas violé ses obligations.

E. 12

Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et y joindre les annexes (art. 124 al. 2 LIFD et 26 al. 2 LPFisc). Il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, à la demande de l'autorité de taxation, fournir notamment des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD et 31 al. 1 et 2 LPFisc). Le contribuable est garant de ses déclarations, sur lesquelles l'autorité de taxation est en principe en droit de se fonder sans les vérifier et d'en présumer l'exactitude (arrêts du Tribunal fédéral 9C_723/2023 du 28 mars 2024 consid. 5.1 ; 2C_396/2022 du 7 décembre 2022 consid. 6.1.4). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 75.1).

- 11/16 - A/3623/2023

E. 13

Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale, 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 peut se libérer en faisant valoir qu'il s'est fait assister ou conseiller. Il ne faut en effet 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.3 et les arrêts cités). Ainsi, le contribuable qui mandate une fiduciaire pour remplir sa déclaration d'impôt 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.

Lorsqu'un contribuable signe sa déclaration fiscale par avance, laissant à la fiduciaire la charge de l'envoyer sans effectuer aucun contrôle, il s'accommode de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale si la déclaration fournie est inexacte. Pour retenir l'intention 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. S'agissant de savoir si une soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (ATA/1282/2018 du 27 novembre 2018 consid. 4a et la jurisprudence citée).

E. 14

La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) est identique à celle de l'art. 12 du CP : 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 utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, 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).

E. 15

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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C_792/2021 du 14 mars 2022 consid. 6.4.1). Cette présomption ne se laisse pas

- 12/16 - A/3623/2023 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). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention (arrêt du Tribunal fédéral 2C_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2) : 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 usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, ce par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1052/2019 du 18 mai 2020 consid. 3.7.1).

E. 16

Ainsi, un contribuable a, au moins, agi par dol éventuel lorsqu'il fournit des informations qu'il sait incomplètes ou incorrectes et n'intervient pas auprès du fisc pour les rectifier. On considère en effet qu'il a adopté ce comportement en escomptant que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration, sans l'examiner de manière approfondie. Un raisonnement similaire peut être tenu a fortiori si le contribuable n'a pas déposé de déclaration fiscale, qu'il obtient une taxation de loin plus favorable dans le cadre de la taxation d'office qui s'ensuit et ne réagit pas ultérieurement de lui-même pour rectifier l'erreur du fisc, soit avant que celui-ci ne s'en aperçoive et engage une procédure de rappel d'impôt (ATA/561/2011 du 30 août 2011).

E. 17

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 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014, 2C_509/2014 du

E. 20

En droit pénal fiscal, les éléments principaux à prendre en considération sont le montant de l'impôt éludé, la manière de procéder, les motivations, ainsi que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (ATF 144 IV 136 consid. 7.2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 et les références citées). La bonne collaboration du contribuable dans la procédure en soustraction d'impôt constitue l'un des éléments permettant de réduire la peine (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_1007/2012 du 15 mars 2013). Entrent également en

considération le

- 14/16 - A/3623/2023 repentir actif (régulé par l'art. 175 al. 3 LIFD) ou encore 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 (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 47 ad art. 175 et les références citées). Lorsque le contribuable cache un élément de sa fortune et omet de signaler les revenus qui en découlent dans plusieurs déclarations, on est en présence d'un concours réel : le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale à chaque déclaration (cf. Pietro SANSONETTI/Danielle HOSTETTLER, op. cit., n. 46 s., 54 et 56 s. ad art. 175).

E. 21

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 (cf. ATF 144 IV 136 consid. 9.1 ; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées). Par ailleurs, selon la jurisprudence, l'importance des montants soustraits et donc des rappels d'impôts ne constitue pas une sorte de double sanction et n'est donc pas un critère devant jouer en faveur du contribuable, le critère légal des art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc étant celui de la gravité de la faute (cf. ATF 144 IV 136 consid. 7.3.2).

E. 22

En l'espèce, le recourant a commis intentionnellement une soustraction fiscale s'étant déroulée consécutivement sur quatre années et portant sur des montants de revenu non négligeables. Dans ces conditions, il faut admettre que cette soustraction procède d'une faute grave, qui devrait être sanctionnée, conformément à ce que prévoient les art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc, par une amende au moins égale à une fois le montant de l'impôt soustrait. L'AFC-GE a néanmoins réduit cette quotité à une demie fois de l'impôt soustrait, tenant compte de la situation financière du recourant et de la double pénalité, ce qui apparaît plutôt clément. Pour le surplus, le recourant ne saurait se prévaloir de sa prétendue méconnaissance du droit fiscal et comptable (cf. ATF 126 V 308 consid. 2b) à titre de circonstance atténuante, puisqu'il est manifeste que tout contribuable sait - ou doit savoir - devoir déclarer l'entier de ses avoirs et des revenus découlant d'une activité lucrative. Quant aux circonstances particulières invoquées, à savoir une certaine promiscuité et les conséquences en découlant et le stress lié aux invasions de punaises de lit, qui sont au demeurant attestées pour des années fiscales postérieures à celles en cause, elles ne peuvent avoir une quelconque influence sur la quotité des amendes. Dans ces conditions, la quotité retenue par l'AFC-GE sera confirmée.

E. 23

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté.

E. 24

En application des art. 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

- 15/16 - A/3623/2023 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, pris conjointement et solidairement, qui succombent, sont condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à

CHF 700.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 16/16 - A/3623/2023

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