

GE_GERICHTE JTAPI/957/2024 vom 23. September 2024

GE Cour de justice, 2024-09-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_957_2024

FR: GE_GERICHTE JTAPI/957/2024 du 23 septembre 2024

IT: GE_GERICHTE JTAPI/957/2024 del 23 settembre 2024

Erwägungen

E. 1

Le tribunal 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. 17 al. 3 et 62 al. 4 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10), 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

Le litige porte uniquement sur le principe et la quotité des amendes pour soustraction d'impôt ICC et IFD lors des périodes fiscales 2016 à 2019.

E. 4

La recourante conclut préalablement à l'apport du dossier d'enquête constitué par la division de la TVA, lequel contenait des notes confirmant qu'elle avait bien transmis la totalité de ses documents comptables à son ancienne fiduciaire.

E. 5

Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour les parties de faire administrer des preuves et de se déterminer à leur propos (ATF 142 II 154 consid. 2.1 et 4.2 ; 132 II 485 consid. 3.2). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, 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 138 III 374 consid. 4.3.2 ; 131 I 153 consid. 3).

E. 6

En l'espèce, la question de savoir si la recourante a remis la totalité de ses pièces comptables à son ancienne mandataire n'est pas pertinente pour l'issue du litige. A supposer que tel soit le cas, elle devrait de toute manière répondre des erreurs commises par sa mandataire. La mesure d'instruction sollicitée peut dès lors être écartée par appréciation anticipée des preuves.

E. 7

La recourante conteste avoir commis une soustraction fiscale de manière intentionnelle ou par négligence de même que le montant des amendes prononcées par l'AFC-GE.

E. 8

Est notamment puni d'une 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 (art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc). Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende (art. 181 al. 1 LIFD et 74 al. 1 LPFisc). Lorsque la soustraction est commise par une personne morale, la faute au sens des art. 69 al. 1 LPFisc et 175 al. 1 LIFD ne peut être qu'un attribut de la personne physique, soit d'un organe de la personne morale, dont le comportement doit être

- 6/11 - A/670/2024 imputé à celle-ci (arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.2 et l'arrêt cité).

E. 9

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 (ATA/1183/2022 du 31 octobre 2023 consid. 7.1 et les arrêts cités). 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 et les références citées).

E. 9.1

; ATA/1002/2020 du 6 octobre 2020 consid. 9b et les références citées).

E. 10

En l'occurrence, la réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale, soit une perte pour la collectivité publique et la violation d'une obligation fiscale, ayant consisté à ne pas comptabiliser divers produits entre 2014 et 2018 dans les comptes de la recourante et à reporter sur l'exercice 2019 des pertes commerciales excessives, n'est pas remise en cause. Seule l'est le caractère fautif des infractions commises.

E. 11

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).

E. 12

La preuve d'un comportement intentionnel de la part du contribuable doit 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, ce qui doit s'établir en fonction de l'ensemble du comportement de l'intéressé lors de la déclaration. 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. 6.2). 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). Le dol éventuel suffit pour retenir l'intention : 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_78/2019 du 20 septembre 2019 consid. 6.2). 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_792/2021 précité, consid. 6.4.1).

- 7/11 - A/670/2024 S'agissant de savoir si une soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence, l'importance des montants en cause joue 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_81/2022 du 25 novembre 2022 consid. 10.2 et 2C_78/2019 précité, ibidem). 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 1er avril 2014 consid. 6c). En outre, les administrés ne sauraient tirer avantage de leur méconnaissance du droit (cf. not. ATF 126 V 308 consid. 2b et les arrêts cités).

E. 13

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. 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 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. Partant, le contribuable qui signe par avance sa déclaration fiscale ou la fait signer par un employé subalterne, laissant à la fiduciaire la charge de l'envoyer sans effectuer aucun contrôle, s'accommode à tout le moins de la réalisation d'une éventuelle infraction fiscale si la déclaration fournie est inexacte. 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 (arrêts du Tribunal fédéral 2C_78/2019 précité, consid. 6.3 et 2C_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5, avec les arrêts cités). 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 d'établir ses déclarations fiscales (arrêt du Tribunal fédéral 9C_762/2023 du 26 juin 2024 consid. 10.2).

E. 14

En l'espèce, c'est en vain que la recourante soutient qu'aucune intention ni négligence ne pouvait lui être reprochée, dès lors qu'elle n'aurait pu déceler les erreurs de comptabilité

commises par son ancienne fiduciaire qu'au terme d'un examen particulièrement approfondi. Active dans le domaine de la restauration depuis 2014, la recourante ne pouvait tout d'abord ignorer qu'elle était tenue de comptabiliser dans son chiffre d'affaires le

- 8/11 - A/670/2024 montant des repas et des autres marchandises prélevées par ses associés-gérants et ses employés pour leur propre compte. Il résulte du reste des pièces versées à la procédure qu'elle avait parfaitement connaissance de cette obligation dès lors que ses comptes de pertes et profits 2018 et 2019 font état de « repas du personnel » et de « parts privées gérants nourriture » à hauteur de CHF 7'230.- et CHF 20'391.-. L'on ne voit guère pour quelle raison il en serait allé différemment en 2016 et 2017, la recourante n'alléguant d'ailleurs rien de tel. Cette dernière ne saurait pour le surplus être suivie lorsqu'elle prétend que seul un examen approfondi des comptes établis par son ancienne fiduciaire lui aurait permis de déceler l'erreur en cause. L'ampleur des montants non déclarés (CHF 12'960.- en 2015, 2016 et 2018 et CHF 15'360.- en 2017) révèle au contraire une absence de vérification de la documentation préparée par sa mandataire avant que celle-ci ne soit remise à l'AFC-GE. Conformément à la jurisprudence, l'erreur commise par la précitée est dès lors entièrement imputable à la recourante. S'agissant des tickets de caisse non comptabilisés, leurs montants ne sauraient être considérés comme peu importants contrairement à ce qu'affirme la recourante (CHF 16'243.- en 2015, CHF 6'691.- en 2016, CHF 6'141.- en 2017 et CHF 26'779.- en 2018). Il peut tout au plus être concédé à l'intéressée que les montants en question ne représentent qu'une part marginale des chiffres d'affaires des années concernées (2% en 2016, 1,6% en 2017 et 4% en 2018). Cette circonstance ne saurait toutefois suffire pour la disculper. Conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus, le fait de déléguer la tenue de sa comptabilité et l'établissement de ses déclarations fiscales à une fiduciaire ne dispensait en effet pas la recourante de procéder à un contrôle adéquat de ces documents avant de les transmettre à l'autorité fiscale. Or, l'intéressée s'est limitée, sur ce point, à affirmer qu'une vérification sommaire ne lui aurait pas permis de déceler les erreurs commises. Ce faisant, elle n'a ni allégué ni démontré avoir effectivement contrôlé les comptes en question. A supposer qu'elle ait effectué un tel contrôle, il lui aurait incombé de détailler les raisons pour lesquelles ses organes n'aient pas été en mesure de déceler lesdites erreurs, malgré toute la diligence requise. La recourante n'allègue toutefois rien à ce sujet. Dans de telles circonstances, elle ne saurait échapper à l'imputation des manquements de son ancienne fiduciaire.

E. 15

Le raisonnement qui précède peut être appliqué par analogie à la soustraction fiscale commise durant la période fiscale 2019, qui a consisté à déclarer un bénéfice inférieur à la réalité à la suite de l'imputation de pertes reportées excessives en lien avec les exercices précédents. La recourante n'ayant ni allégué ni démontré avoir vérifié cet aspect des comptes remis à l'AFC-GE, elle répond également de cette erreur de comptabilité.

E. 16

Au vu de ce qui précède, il ne saurait être reproché à l'AFC-GE d'avoir considéré qu'en s'abstenant de contrôler de manière adéquate l'activité de sa fiduciaire durant les périodes fiscales litigieuses, la recourante s'est accommodée de la réalisation

- 9/11 - A/670/2024 d'éventuelles infractions fiscales et a ainsi agi par dol éventuel. Il s'ensuit que les conditions de la soustraction fiscale sont remplies et que les amendes infligées sont justifiées dans leur principe.

E. 17

La recourante fait valoir, à titre subsidiaire, que les amendes prononcées par l'AFC- GE sont disproportionnées et sollicite qu'elles soient fixées au minimum légal, soit un tiers des droits éludés.

E. 18

En cas de soustraction consommée, l'amende est fixée, en règle générale, 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 et 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier 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 (ATA/1427/2019 du 24 septembre 2019 consid. 4a). La quotité précise de l'amende doit par ailleurs être fixée en tenant compte des dispositions de la partie générale du Code pénal. Ainsi, conformément à l'art. 106 al. 3 CP, il convient de tenir compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principes de l'art. 47 CP régissant la fixation de la peine s'appliquent également. 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). 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 précité consid.

E. 19

En l'espèce, la quotité de l'amende infligée par l'AFC-GE, correspondant à la totalité des droits éludés, doit être considérée comme excessive. Comme exposé ci-dessus, les sommes non déclarées demeurent en effet relativement marginales en regard du chiffre d'affaires de la recourante ; il en va de même du montant de l'impôt soustrait. Les manquements en cause résultent en outre d'une absence de contrôle de l'activité de la fiduciaire et non d'une intention délibérée de tromper les autorités fiscales. Cela est particulièrement vrai pour la période fiscale 2019 – soit celle ayant donné lieu à l'amende la plus élevée – pour laquelle la seule erreur commise réside dans l'imputation de pertes reportées excessives. La situation de la recourante n'apparaît en outre pas particulièrement favorable et il n'appert pas qu'elle aurait refusé de collaborer avec les autorités fiscales dans le cadre des procédures diligentées contre elle.

- 10/11 - A/670/2024 Compte tenu de l'ensemble de ces circonstances, les amendes infligées à la recourante seront réduites aux trois-quarts des droits éludés. Le recours sera dès lors partiellement admis. Les bordereaux d'amende ICC et IFD 2016 à 2019 seront ainsi annulés et la cause renvoyée à l'AFC-GE afin qu'elle établisse de nouveaux bordereaux d'amende dans le sens de ce qui précède.

E. 20

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986

(RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient partiellement gain de cause, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.-, lequel est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 200.- lui sera par conséquent restitué.

E. 21

Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 400.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 11/11 - A/670/2024

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