

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1563/2004-FIN

ATA/435/2005

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 21 juin 2005

dans la cause

Monsieur S _____

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL
DIRECT**

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Monsieur S_____ (ci-après : le contribuable ou l'intéressé ou le recourant), né en 1972 et domicilié dans le canton de Genève, a été associé avec Monsieur L_____ dans le cadre de la société en nom collectif S_____ et L_____, X_____ (ci-après : la SNC) inscrite au registre du commerce de Genève le 20 juin 1994 et radiée après dissolution le 27 mai 2003.
2. En date du 26 juin 1998, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié à l'intéressé un bordereau de taxation d'office pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 1997-1998, retenant un revenu imposable de CHF 42'800.- pour un montant d'impôt de CHF 830,20 pour les deux années concernées. Ce bordereau n'a pas été contesté.
3. Par courrier recommandé du 26 août 2002, l'AFC a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure de vérification pour la période fiscale ICC 1997, ayant constaté que des éléments de revenu et de fortune semblaient ne pas avoir été déclarés.
4. Par courrier recommandé du 31 octobre 2002, l'AFC a informé l'intéressé que la procédure de vérification précitée était étendue aux années 1996-1997 sur le plan de l'IFD.
5. En date du 28 novembre 2002, une nouvelle extension de la procédure de vérification à l'année 1998 pour l'IFD lui a été notifiée.
6. Le 10 décembre 2002, par lettre signature, l'AFC a informé le contribuable que la procédure de vérification pour l'IFD était terminée et lui a remis un bordereau de rappel d'impôt pour la période fiscale 1997-1998 (ci-après : le bordereau de rappel) comprenant un supplément d'impôt de CHF 12'845,40 et des intérêts de retard de CH 2'167,50, ainsi qu'un bordereau d'amende de CHF 12'485.-. Ce dernier était motivé par l'existence de différences d'inventaires, notamment CHF 140'000.- en 1997, non justifiées par pièces. Il en ressortait en outre que le contribuable avait été taxé d'office en 1997 déjà. L'amende était fixée à une fois le montant de l'impôt soustrait.

Il apparaissait enfin que les reprises avaient été réparties par moitié pour chaque associé de la SNC. Ainsi, la différence d'inventaire de CHF 140'000.- en 1997 était à charge du contribuable pour CHF 70'000.-.
7. Le 10 janvier 2003, agissant par l'entremise d'un mandataire, M. S_____ a formé réclamation contre le bordereau du 10 décembre 2002, contestant une partie des reprises et des amendes infligées. Il admettait avoir fait preuve de manquements en matière comptable et administrative, ne contestant pas

notamment qu'une partie des pièces justificatives faisait défaut pour les différences d'inventaire. A cet égard, il a produit des fiches de ramassage de matériel pour un poids estimé de 2'000 kg entre avril 2001 et septembre 2002, indice concluant, selon l'intéressé, du bien-fondé de perte sur stock. Il contestait toute soustraction intentionnelle.

8. Le 28 mars 2003, l'AFC a écarté la réclamation du contribuable et confirmé tant le bordereau de rappel que le bordereau d'amende. Il n'était pas démontré que le matériel débarrassé en 2001 et 2002 concernait les années comptables 1996 et 1997.

Quant à l'amende, l'AFC a indiqué que sa quotité soit une fois le montant de l'impôt soustrait, ne tenait pas compte de l'intention, mais de la forte négligence du contribuable aussi bien au niveau de son activité commerciale que pour les taxations d'office dont il avait fait l'objet.

9. Par acte du 28 avril 2003, le contribuable a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'IFD (ci-après : la commission), concluant à l'annulation de la reprise fiscale de CHF 70'000.- ordonnée au titre de différence sur stock et de l'amende infligée. Il reprenait en substance l'argumentation développée dans sa réclamation, estimant pour le surplus que sa forte négligence ne justifiait pas l'amende, étant déjà suffisamment préterité par sa gestion calamiteuse puisqu'il devait encore faire face à d'anciennes créances.

10. Le 15 septembre 2003, l'AFC s'est opposée au recours. La reprise en cause était justifiée, car le contribuable n'avait aucunement apporté la preuve qu'il avait eu des pertes déductibles pour ce montant. Les documents qu'il avait produits à cet égard dataient des années 2001 et 2002 et n'avaient rien à voir avec l'année fiscale litigieuse. Quant à l'amende, pour laquelle la négligence grave avait été retenue alors que la soustraction devait plutôt être qualifiée d'intentionnelle (sic), elle respectait le principe de la proportionnalité et était justifiée.

11. Le 23 juin 2004, la commission a rejeté le recours. Le recourant admettait lui-même avoir fait preuve de manquements comptables puisqu'une partie des pièces justificatives faisait défaut, en particulier celles nécessaires à l'établissement de la perte de CHF 70'000.-. Compte tenu de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, notamment le fait que le contribuable ne disposait pas de connaissances comptables ni fiscales particulières, il ne pouvait lui être reproché une soustraction intentionnelle, de sorte que l'amende pour négligence était confirmée tant dans son principe que dans sa quotité.

12. Par acte du 23 juillet 2004, l'intéressé a recouru contre la décision précitée auprès du Tribunal administratif. Il reprenait les conclusions et l'argumentation soutenues devant la commission. Il produisait en outre une attestation de l'ancien comptable de la SNC relative à un changement dans la présentation des comptes

1997 concernant les stocks mais qui n'avait pas d'incidence sur le résultat, les comptes en question reflétant par ailleurs parfaitement la réalité économique.

13. Formellement invitée, tant en première instance déjà par la commission que par le tribunal de céans, à se déterminer sur les arguments et conclusions du contribuable, l'administration fédérale des contributions a renoncé à présenter des observations. Le 3 août 2004, elle a conclu au rejet du recours.
14. Le 27 août 2004, l'AFC s'est opposée au recours, persistant dans l'argumentation et les conclusions formulées devant la commission.
15. Invité à répliquer le 27 août 2004, le recourant ne s'est pas manifesté et la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05; art. 53 al. 1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17; art. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'article 53 al. 4 LPFisc).
2. Le 1^{er} janvier 2002, est entrée en vigueur la LPFisc qui règle à ses articles 53 et suivants la procédure par devant le Tribunal administratif. L'article 86 LPFisc stipule que les règles de procédure s'appliquent dès l'entrée en vigueur de la présente loi aux causes encore pendantes. Ces nouvelles dispositions sont applicables au cas d'espèce. L'article 2 alinéa 2 LPFisc prévoit que la LPA est applicable pour autant que la LPFisc n'y déroge pas.
3. a. En vertu de l'article 151 alinéa 1 LIFD, 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. Ainsi, la collectivité publique doit avoir subi une perte fiscale (H. Casanova, Le rappel d'impôt, RDAF 1999, vol. II, p.10).
- b. Sont considérés comme inconnus les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale. Est déterminant l'état du dossier au moment de la taxation. L'autorité de taxation est en principe en droit de se fonder sur les déclarations de fait du contribuable, sans les vérifier, et d'en présumer l'exactitude. L'autorité doit cependant assumer une éventuelle

négligence grave dans le traitement du dossier. Lorsqu'elle aurait dû se rendre compte d'un élément de fait essentiel à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable ou un tiers, celui-ci n'est plus censé inconnu (ibid., p.11; W. Ryser/B. Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 485). A titre d'exemple, un rappel d'impôt est justifié par la découverte du caractère privé de dépenses comptabilisées comme charges commerciales (H. Casanova, op. cit., p. 12; W. Ryser/B. Rolli, op. cit., p. 286).

c. L'impôt sur le bénéfice des personnes morales a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat et qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

Parmi les charges qui sont justifiées pour l'usage commercial et, à ce titre, immédiatement déductibles, figurent les pertes sur stock.

4. L'administration recherche en général d'office les faits déterminants. Mais on reconnaît que son devoir d'investigation n'est pas sans limite. L'autorité peut s'en tenir aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve. En droit fiscal, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résulte l'obligation de payer une contribution, alors qu'il appartient au contribuable d'établir les faits qui ont pour effet de supprimer ou de réduire cette obligation (notamment ATA/227/2001 du 3 avril 2001).

Force est de constater que le recourant a échoué dans l'administration de la preuve de la réalité des pertes alléguées puisqu'il n'a été en mesure de produire aucune pièce justificative à cet égard, ce qu'il admet lui-même. Ni les fiches de ramassage de matériel en 2001 et 2002 – soit nettement postérieures à la période fiscale concernée – ni l'attestation de l'ancien comptable qui porte sur la manière de présenter les comptes, ne permettent de pallier cette carence. La reprise apparaît ainsi justifiée.

5. 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 (article 175 alinéa 1 paragraphe 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 (article 175 alinéa 2 LIFD).

a. 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 (article 175 alinéa 1 paragraphe 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 (article 175 alinéa 2 LIFD).

b. En matière de soustraction par négligence, l'auteur de la soustraction a agi soit sans se rendre compte (négligence inconsciente), soit sans tenir compte des conséquences de ses actes ou omissions (négligence consciente). Pour que l'imprévoyance soit coupable, il faut en premier lieu, objectivement, que l'auteur n'ait pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut en outre que, subjectivement, l'auteur de l'acte incriminé ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle. Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, 2e éd. 1998, p. 271ss).

c. Les amendes administratives sont de nature pénale, car aucun critère ne permet de les distinguer clairement des amendes ordinaires pour lesquelles la compétence administrative de première instance peut au demeurant exister. C'est dire que la quotité de la peine administrative doit être fixée en tenant compte des principes généraux régissant le droit pénal (ATA/632/2001 du 9 octobre 2001 et références citées). En vertu de l'article 1 alinéa 2 de la loi pénale genevoise du 20 septembre 1941 (LPG - E 4 05), il y a lieu de faire application des dispositions générales contenues dans le Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.O), sous réserve des exceptions prévues par le législateur cantonal à l'article 24 LPG.

d. Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi (ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 ; A. GRISEL, Traité de droit administratif, vol. 2, 1984, p. 646-648; ATA G. du 20 septembre 1994) et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende (ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 précité; ATA C. et H. du 27 avril 1999; ATA G. du 20 septembre 1994; ATA C. du 8 septembre 1992). La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA U. du 18 février 1997). Enfin l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004; ATA P. du 5 août 1997).

e. L'autorité qui prononce une mesure administrative ayant le caractère d'une sanction doit faire application des règles contenues à l'article 63 CP. En ce sens, le juge fixera la peine d'après la culpabilité du délinquant, en tenant compte des mobiles, des antécédents et de la situation personnelle de ce dernier. Parmi ces circonstances intervient le comportement après la commission de l'infraction et au

cours de la procédure (C. FAVRE, M. PELLET; P. STOUDEMANN, Code pénal annoté, 2e édition, Lausanne, 2004 ad. art. 63 ch. 1.8 p. 204).

Subjectivement l'AFC a retenu dans sa décision initiale, confirmée par la commission, que le contribuable avait agi par négligence. Tel est également l'avis du Tribunal administratif, au vu des éléments du dossier. Cette négligence est grave dès lors qu'elle porte sur des obligations essentielles en matière commerciale et fiscale, comme celle de disposer de pièces justificatives comptables, ce que le recourant ne conteste pas, qualifiant lui-même sa gestion de calamiteuse.

En fixant la quotité de l'amende à une fois le montant de l'impôt élué, l'AFC a, au vu de l'ensemble des circonstances, ainsi fait une application proportionnée de l'article 175 alinéas 1 et 2 LIFD.

6. Le recours sera ainsi rejeté.

Vu l'issue du litige, un émoulement de CHF 800.- sera mis à la charge du recourant (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 juillet 2004 par Monsieur S_____ contre la décision de l'administration fiscale cantonale du 28 mars 2003 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge du recourant un émoulement de CHF 800.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Monsieur S _____ ainsi qu'à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fiscale cantonale, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy, Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :