

du 26 juin 2001

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

contre

Monsieur et Madame B_____
représentés par la Société Fiduciaire de Révision et de
Gestion S.A., mandataire

et

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPOT FEDERAL DIRECT

EN FAIT

1. Monsieur B_____, né le _____ 1959, exerce son activité d'entrepreneur à Vernier, sous la raison individuelle "B_____".
2. Le 4 décembre 1996, la division d'inspection des divisions principales de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbres a reçu une communication de la division d'inspection de la taxe sur la valeur ajoutée. Cette communication faisait suite à une révision fiscale effectuée chez M. B_____, sur les périodes comptables allant du 1^{er} janvier 1992 au 31 mars 1996, au cours de laquelle il a été constaté que pour la période d'assujettissement rétroactif à l'ICHA, soit de janvier 1992 à avril 1994, aucun livre de caisse n'avait été tenus; tous les encaissements ne figuraient pas dans le compte de chiffre d'affaires.

Dans le cadre de sa révision, l'administration avait, pour les exercices commerciaux 1992 et 1993, estimé les chiffres d'affaires sur la base du prix de revient d'achat des marchandises utilisées, répartis par branche d'activité. Le détail des calculs et estimations, d'après lesquels les reprises (chiffres d'affaires non comptabilisés) ascendaient à CHF 74'993.-pour 1992 et CHF 68'599.-- pour 1993, étaient joint à ladite communication.

3. A la suite de la communication de la division d'inspection de la taxe sur la valeur ajoutée, l'administration fiscale cantonale (ci-après: l'administration) a ouvert, en date du 7 mars 1997, une procédure en soustraction sur la base des articles 151 et 175 de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) pour les périodes fiscales 1993-1994, 1995-1996. Une procédure en vérification pour l'impôt cantonal et communal au sens de l'article 333 de la Loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) pour les périodes fiscales 1993 et 1994, a également été ouverte.
4. L'administration a précisé au contribuable qu'elle avait constaté que certains encaissements du contribuable ne figuraient pas dans son compte de chiffre d'affaires et que, sauf avis contraire de sa part d'ici au 19 mars 1997, elle effectuerait une reprise de CHF 74'993 sur le

revenu imposable de l'année fiscale 1993 et de CHF 68'599.-- sur le revenu imposable de l'année fiscale 1994.

5. Le 12 mai 1997, le contribuable a contesté les reprises envisagées par l'administration arguant n'avoir jamais éludé des encaissements. Le contrôle effectué par la TVA avait établi qu'il était assujetti à l'ICHA. Le fait de n'avoir jamais rempli les déclarations d'ICHA générant donc un rattrapage. Le montant du chiffre d'affaires ainsi que le montant de la TVA à payer avait été estimé directement par la contrôleuse de la TVA. Père de famille exerçant une activité artisanale sans employé, dans un domaine traversant une crise sérieuse, l'alourdir fiscalement le conduirait directement à sa faillite.

6. Le 15 mai 1997, la procédure pour l'impôt fédéral direct 1993-1994 et 1995-1996 a été close par les reprises d'impôts suivantes:

-	IFD 1993-1994	CHF 978.--
-	IFD 1995-1996	CHF 2'010.--
-	Amende	CHF 1'494.--
-	TOTAL	CHF 4'482.--

7. Le 15 mai 1997, la procédure pour l'impôt cantonal et communal 1993 et 1994 a été close avec les reprises d'impôts suivantes:

-	ICC 1993	CHF 15'178,60
-	ICC 1994	CHF 19'713.--
-	Intérêts	CHF 4'839,30
-	Amende	CHF 17'446.--
-	TOTAL	CHF 57'176,90

8. Le 13 juin 1997, le contribuable a déposé une réclamation contre les différents bordereaux. D'une part, il n'avait jamais éludé des encaissements, d'autre part, les rectifications opérées par l'administration se fondaient sur un contrôle de l'ICHA qui avait effectué un calcul du chiffre d'affaires sur la base des achats de matières premières et déterminé ainsi par ratio les encaissements. Un tel calcul était manifestement irréal, compte tenu du fait qu'il avait toujours exercé son activité sans employé. Il était donc impensable qu'il ait pu réaliser un chiffre d'affaires aussi élevé.

9. Par la suite, M. B_____ a fait l'objet de plusieurs sommations pour le règlement des montants dus.
10. Par courrier du 12 mars 1998, M. B_____ a informé l'administration du fait qu'aucune réponse n'avait été donnée à sa réclamation du 13 juin 1997. De plus, se trouvant dans l'impossibilité de payer le montant réclamé, il priait l'administration de bien vouloir revoir sa taxation.
11. Le 15 mai 1998, l'administration a informé le contribuable qu'elle se rendrait les 16 et 17 juin au bureau de son mandataire afin d'y vérifier les livres comptables relatifs aux années 1992, 1993, 1994 et 1995. Elle l'a de plus avisé de l'extension de la procédure de vérification à ses déclarations fiscales 1995 et 1996 conformément à l'article 333 LCP.
12. Par lettre du 29 septembre 1998, l'administration a rappelé au mandataire de M. B_____ que, lors de l'entrevue du 13 juillet 1998, elle lui avait accordé un délai à fin août pour fournir les pièces demandées. N'ayant pas reçu les pièces requises, elle lui impartissait un délai supplémentaire au 5 octobre 1999 pour les produire, faute de quoi les bordereaux de 1997 seraient maintenus.
13. Le mandataire de M. B_____ a répondu le 2 octobre 1998 à la demande de l'administration:
 - "Le salaire de 1995 correspond au salaire de Monsieur B_____ (frère) pour septembre, octobre, novembre et décembre 1995.
Ci-joint la déclaration AVS auprès de la CIAM-AVS.
 - Le client n'a pas réussi à retrouver le contrat de leasing du véhicule.
 - La facture de C_____ de CHF 6'239,40 en 1994 correspond à un travail en direct que C_____ a effectué au client présenté par M. B_____. L'erreur est celle d'avoir enregistré la facture dans la comptabilité du client. Par conséquent, il faut reprendre ce montant.
 - Ci-joint le décompte de la TVA comme vous le voyez le chiffre d'affaires a été estimé sur la base des achats ce qui est faux. Pour ce motif, ils ont rajouté au

chiffre d'affaire la somme de CHF 143'106.--."

14. Statuant sur la réclamation formée le 13 juin 1997 par M. B_____, l'administration a par décision du 9 octobre 1998 maintenu les bordereaux cantonaux et fédéraux du 15 mai 1997. Sa dernière demande de renseignements étant restée sans réponse malgré les délais impartis, elle estimait que M. B_____ n'avait pas apporté la preuve que la comptabilité faisait état de tous les mouvements financiers.
15. Le 17 novembre 1998, M. B_____ a saisi la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après: la commission) d'un recours, concluant à l'annulation des bordereaux fédéraux rectificatifs. L'administration lui avait adressé non seulement des bordereaux rectificatifs mais également des amendes et des intérêts de retard comme s'il avait éludé des impôts.

Cette dernière s'était contentée de le taxer selon décision de la TVA alors que le montant payer à la TVA était dû au fait qu'il n'était pas assujéti à l'ICHA. Dans le cadre du contrôle TVA, le chiffre d'affaires avait été recalculé en pourcentage par rapport aux achats. Or dans la profession de décorateur, le pourcentage était très difficile à établir. Par exemple, le pourcentage était faible sur un travail de moquette par rapport à un travail de peinture.
16. Le 26 mars 1999, l'administration a conclu au rejet du recours. La comptabilité de M. B_____ était non probante de sorte que les reprises fiscales avaient été effectuées sur la base de coefficients expérimentaux, méthode reconnue par la doctrine, se fondant sur la communication de la TVA du 4 décembre 1996. Quant à l'amende infligée, elle s'élevait à la moitié de l'impôt éludé, et s'inscrivait donc dans le cadre de l'article 129 alinéa 1 lettre b AIFD et était largement inférieure au maximum prévu par le barème pour la fixation des amendes.
17. Un exemplaire de la réponse de l'administration a été communiqué le 9 avril 1999 à l'administration fédérale des contributions, qui n'a pas présenté d'observations.
18. Par décision du 4 octobre 2000, la commission a admis le recours et annulé les trois bordereaux, ainsi que l'amende, notifiés le 15 mai 1997 au titre de l'impôt

fédéral direct : En se bornant à opérer les mêmes reprises que celles effectuées par la TVA, l'administration n'avait pas démontré par des explications circonstanciées et complétées par des pièces justificatives que la comptabilité de M. B_____ était insuffisante. Le contrôle opéré par la TVA ne permettait pas de conclure automatiquement que le recourant avait payé de manière insuffisante l'impôt fédéral direct pour les années de taxation 1993-1994 et 1995-1996. De plus, l'administration n'avait pas pris la peine de démontrer, à satisfaction de droit, quels étaient les coefficients expérimentaux applicables aux entreprises de décoration en général et de quelle manière il y avait lieu d'en faire usage dans le cadre d'une raison individuelle ne comportant, comme force de travail active, que son propriétaire secondé sporadiquement par son frère.

19. L'administration a recouru le 2 novembre 2000 auprès du Tribunal administratif, concluant principalement à l'annulation de la décision de la commission, subsidiairement au renvoi de la cause à l'administration pour complément d'instruction : Dans le cas concret, l'administration disposait d'indices précis en la forme d'une communication de la TVA rendant vraisemblable une soustraction d'impôt. Il incombait donc, au sens de la jurisprudence, à M. B_____ de prouver que les éléments mentionnés dans la communication de la TVA ne correspondaient pas à la réalité. Dans ces circonstances, le fardeau de la preuve devait être renversé. Or, les observations de M. B_____ n'étaient pas suffisamment précises et étayées.

La division de l'inspection de la taxe sur la valeur ajoutée et l'administration étant toutes deux des autorités fiscales chargées d'appliquer le droit fédéral, le principe d'économie de moyens rendait parfaitement admissible pour d'administration de reprendre sans autres les éléments retenus pour la TVA.

De plus, l'administration avait effectué un transport sur place pour vérifier la comptabilité du contribuable, lequel n'avait pas apporté la preuve de l'absence de soustraction fiscale.

20. Dans ces observations sur le recours, M. B_____ a persisté dans ses explications. Par la présentation des comptes, il avait apporté la preuve de n'avoir jamais éludé d'encaissements. Plus

particulièrement, lors du transport sur place, l'administration n'avait rien trouvé d'anormal dans la tenue des comptes. Dès lors, la preuve du contraire incombait désormais à cette dernière.

21. Le 24 novembre 2000, La commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

22. L'administration a répliqué le 22 décembre 2000. C'est à juste titre qu'elle avait effectué des reprises fiscales sur la base des éléments communiqués par la TVA : la comptabilité de M. B_____ étant lacunaire. Lors du transport sur place, il avait notamment été constaté:

l'absence de comptabilité pour l'exercice commercial 1992; des bilans et comptes qui, pour l'exercice 1993, ne correspondaient pas à ceux joints en annexe à la déclaration d'impôt; l'absence de justificatifs des contrats de leasing véhicules pour les exercices commerciaux 1993 et 1994, comptabilisés dans les charges respectivement pour CHF 3'864.-- et CHF 7'072.--; une facture de sous traitant pour CHF 6'239.— qui n'avait pas été comptabilisée dans les produits; ainsi que l'absence de décompte complémentaire de la TVA."

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. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

2. Le 1^{er} janvier 2001 est entrée en vigueur la nouvelle loi genevoise sur l'imposition des personnes physiques - LIPP, divisée désormais en quatre parties (LIPP-I, LITPP-II, LIPP-III et LIPP-IV), qui a modifié ou abrogé la plupart des dispositions de la loi générale sur les contributions publiques, parmi lesquelles l'article 17, LCP.

En vertu du principe de la non-rétroactivité, le nouveau droit ne s'applique pas aux faits antérieurs à sa mise en vigueur (P. MOOR ; Droit Administratif, Vol. I, 1988, p. 144 ; B. KNAPP, Précis de Droit Administratif,

4e éd., Bâle 1991, p. 116). Le droit nouveau ne peut avoir un effet rétroactif que si la rétroactivité est prévue par la loi, est limitée dans le temps, ne conduit pas à des inégalités choquantes, est motivée par des intérêts publics pertinents et ne porte pas atteinte à des droits acquis (B. KNAPP, op. cit., p. 118).

En l'espèce, les nouvelles dispositions du droit fiscal genevois ne prévoient pas un effet rétroactif. Au contraire, l'article 6 de la nouvelle loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques - LITPP-II - D 3 12 prévoit même expressément que la détermination de la période de taxation (article 2 al. 1 LITPP-II remplaçant l'article 17 LCP) n'est régie par le nouveau droit qu'à partir de l'exercice 2001.

L'application de la nouvelle loi ne serait pour le surplus pas susceptible d'améliorer la situation du contribuable, qui sera jugée selon le droit applicable à l'époque des faits allégués.

3. Tout contribuable a l'obligation de déclarer la totalité de ses revenus, déductions non effectuées, en indiquant leur provenance, ainsi que les éléments de sa fortune. Sur cette base, et après avoir, le cas échéant, exigé toutes les indications et les justifications nécessaires, l'administration fixe le montant de l'impôt à percevoir (art. 324, al. 1 et 2; 328, al. 2; 332, al. 1 LCP; dispositions par ailleurs similaires à celles de l'art. 124 al. 2 LIFD; cf. l'arrêt du Tribunal administratif du 15 mars 1978, en la cause M.). Il s'agit là de la taxation ordinaire.

En dehors de ce cas la taxation peut intervenir d'office ou être prise sur indices concluants. La taxation sur indices concluants intervient lorsque l'administration constate que le contribuable ne peut justifier d'une manière satisfaisante de l'exactitude de sa déclaration, ou lorsque celle-ci ne correspond manifestement pas à son mode de vie et celui des personnes qu'il entretient effectivement (art. 332, al. 3; art. 336, al. 1 LPC; cf. ATA précité et ATA du 28 novembre 1984 en la cause S.). La procédure de vérification ou de contrôle entraîne généralement une taxation qui est établie soit par les éléments de la déclaration, soit sur des indices concluants (art. 332 al. 2 LCP). En l'absence de pièces justificatives ou de renseignements étayant la déclaration, l'administration doit taxer le contribuable sur la base de tous les

indices concluants dont elle a connaissance (cf. ATF du 9 février 1979, en la cause M., RDAF 1980 168-169; ATA du 22 février 1984 en la cause F., RDAF 1984 p. 217). D'après une jurisprudence bien établie, la taxation sur indices concluants peut intervenir si la comptabilité du contribuable ne garantit pas l'exactitude des faits consignés. Ce doute existe en cas de lacune de nature comptable (RDAF 1955 p. 72, 1979 p. 46, 1966 p. 214, 215). En présence d'une comptabilité incorrecte, le Tribunal administratif a jugé qu'en tout état de cause l'administré devait souffrir que l'administration s'écarte de sa comptabilité et opte pour une taxation par estimation au sens de l'art. 338 LCP; une telle taxation peut de même intervenir lorsqu'il y a disproportion manifeste entre les résultats comptables et le bénéfice possible selon les données de l'expérience (RDAF 1966 p. 213). A cette fin le fisc peut recourir à une expertise et en cas de lacune comptable dûment constatée procéder à une taxation par estimation (ibid. p. 214), en se fondant notamment sur des coefficients expérimentaux; lorsqu'il est taxé sur cette base, c'est au contribuable qu'il incombe de prouver que cette taxation n'est pas adéquate (RDAF 1979 p. 46-47).

L'administration était en droit de procéder à une taxation par indices concluants, au vu des lacunes constatées, notamment lors du transport sur place, dans la comptabilité de M. B_____, soit plus exactement: l'absence de comptabilité pour l'exercice commercial 1992; des bilans et comptes pour l'exercice 1993 ne correspondant pas à ceux joints en annexe à la déclaration d'impôt; l'absence de justificatifs des contrats de leasing véhicules pour les exercices commerciaux 1993 et 1994; une facture de sous traitant pour une somme de CHF 6'239.- non comptabilisée dans les produits; l'absence de décompte complémentaire de la TVA, ainsi que le manque de collaboration du contribuable.

4. Dans une décision C. du 27 février 1997, la commission a consacré le principe selon lequel l'administration peut effectuer un rappel d'impôts en se basant sur le bordereau de taxation entré en force de l'administration fédérale des contribution, dans le cas particulier sur une décision qui émanait de la division du droit de timbre et de l'impôt anticipé.

En l'espèce, les chiffres ressortant du rappel de l'administration fédérale de la TVA, même s'ils fondent un indice de soustraction, ne sauraient sans autre être

repris pour déterminer la quotité du rappel au niveau de l'impôt sur le revenu. Les investigations - forcément limitées dans le temps - menées par l'administration à l'occasion du transport sur place, si elles ont certes permis de démontrer l'existence de lacunes comptables, ne sauraient avoir la force probante permettant de fonder les termes de la nouvelle imposition. Il est à cet égard à relever, qu'additionnés, les éléments tendant à démontrer l'existence de la soustraction alléguée portaient sur un total de CHF 17'175.—, à comparer avec le montant de CHF 143'592.— repris dans les revenus du contribuable.

A la différence de l'impôt fédéral direct et de l'impôt cantonal, qui frappent tous deux le revenu, la taxe sur la valeur ajoutée est un impôt général de consommation perçu à chaque stade du processus de production et de distribution (art 1 al. 1 de la loi sur la TVA - LTVA 641.20), qui frappe la prestation sans égard à la qualité du contribuable qui la fournit, et notamment sans qu'il soit utile de déterminer si la prestation imposable au niveau de la TVA constitue ou non un revenu taxable au niveau du débiteur de l'impôt de consommation.

Contrairement à la cause C. précitée, dans laquelle la commission avait à examiner le cas d'un rappel d'impôt fondé sur un seul poste chiffré de manière précise - une prestation appréciable à l'actionnaire - le cas d'espèce porte sur un calcul de chiffre d'affaires basé sur le prix de revient d'achat des marchandises utilisées dans l'entreprise du contribuable, dont l'assiette ne saurait sans autre être reprise au niveau du calcul de l'impôt sur le revenu. Bien que la communication reçue de l'administration de la TVA constitue une base suffisante permettant de justifier la mise en oeuvre d'une procédure de redressement, l'autorité fiscale conserve le devoir d'établir les faits constituant le fondement de l'imposition, soit en procédant à une expertise, soit en recourant à des coefficients expérimentaux applicables au revenus d'entreprises du même type et de la même taille que celle de l'intimé. En effet, les coefficients expérimentaux sont fondés sur les résultats de la comptabilité de certaines catégories d'entreprises obtenus à la suite d'enquêtes effectuées soit par le fisc, soit par des associations professionnelles et qui permettent de faire des statistiques établissant le bénéfice brut moyen des entreprises, c'est-à-dire la différence entre le prix

d'achat et le prix de vente de marchandises.(ATA du 28 novembre 1984 dans la cause A.S; H. Masshardt et F. Gendre, Commentaire de l'impôt pour la défense nationale 1965-1974, Payot, Lausanne, éd. 1980, p. 92).

5. La décision de la commission sera ainsi réformée et le dossier renvoyé à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision après complément d'instruction.

PAR CES MOTIFS
le Tribunal administratif
à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 2 novembre 2000 par l'administration fiscale cantonale genevoise contre la décision du 4 octobre 2000 de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct;

au fond :

l'admet partiellement;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle décision après complément d'instruction;

dit qu'il n'est pas perçu d'émolument;

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 est 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.

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale genevoise, à la société Fiduciaire de Révision et de Gestion S.A., avocat de M. et Mme B_____, à la commission de recours de

l'impôt fédéral direct, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions pour information.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges, M. de Boccard, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :
la greffière-juriste adj. : le président :

C. Goette

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

Mme M. Oranci