

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2488/2016-ICCIFD

ATA/379/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 24 avril 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_**

représentés par Me Jacques Roulet, avocat

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
25 juillet 2017 (JTAPI/808/2017)**

---

## EN FAIT

1) Le litige concerne les taxations 2006 à 2010 de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_.

2) Durant les années en cause, A\_\_\_\_\_ était associé avec sa sœur, Madame B\_\_\_\_\_, dans la société en nom collectif « Garage C\_\_\_\_\_ » (ci-après : la C\_\_\_\_\_), qui a son siège dans le canton de Genève et exploite un service de taxis.

3) Dans le courant de l'année 2011, la division principale de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) a effectué un contrôle fiscal auprès de la C\_\_\_\_\_.

L'AFC-CH a considéré que la comptabilité de la C\_\_\_\_\_ pour les années 2006 à 2010 ne correspondait pas à la réalité légale de l'entreprise : il y avait passablement de compensations entre charges et produits, ainsi que des écarts importants de chiffre d'affaires par kilomètre par rapport au chiffre d'affaires annoncé par les chauffeurs.

4) Le 13 décembre 2011, l'AFC-CH a remis à la C\_\_\_\_\_ un document détaillant le résultat du contrôle, qui faisait ressortir une correction d'impôt de CHF 115'374.- pour les années 2006 à 2009 et CHF 34'376.- pour l'année 2010.

L'AFC-CH avait taxé par estimation le chiffre d'affaires des années 2006 à 2010 en se basant sur les kilomètres totaux (selon les factures des garages) effectués par les taxis, multipliés par CHF 2.40.

L'AFC-CH avait déterminé le chiffre d'affaires non décompté net, en soustrayant du chiffre d'affaires théorique (déterminé en se fondant sur la base d'une distance annuelle de 53'000 km par taxi), le chiffre d'affaires décompté. Il s'élevait au total à CHF 1'378'042.- sur les années 2006 à 2010 (CHF 343'224.45 pour 2006, CHF 433'066.45 pour 2007, CHF 526'067.45 pour 2008, CHF 184'910.45 pour 2009 et CHF 439'221.45 pour 2010).

5) Par notification d'estimation du 27 décembre 2011 valant décision formelle, l'AFC-CH a fixé le montant de la correction d'impôt en sa faveur à CHF 115'374.- pour les années 2006 à 2009, plus intérêts moratoires.

6) Le 6 février 2013, l'AFC-CH a communiqué à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) les résultats du contrôle effectué auprès de la C\_\_\_\_\_.

- 7) Par courrier du 24 septembre 2013, l'AFC-GE a informé les contribuables de l'ouverture à leur encontre d'une procédure en rappel d'impôt, ainsi que d'une procédure en soustraction d'impôt pour les années 2006 à 2010, concernant l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC), en raison du chiffre d'affaires non déclaré que lui avait communiqué l'AFC-CH.

Les reprises envisagées étaient réparties par moitié entre le contribuable et son associée. Elles se déterminaient par différence entre le chiffre d'affaires non décompté et le chiffre d'affaires comptabilisé, qui n'avait pas fait l'objet d'une demande de remboursement de la TVA. Elles se présentaient ainsi :

- exercice 2006 : CHF 223'993.-
- exercice 2007 : CHF 335'393.-
- exercice 2008 : CHF 418'463.-
- exercice 2009 : CHF 60'530.-
- exercice 2010 : CHF 333'663.-

Un délai de dix jours leur était imparti pour se déterminer à ce sujet.

- 8) Le 4 octobre 2013, le contribuable et Mme B\_\_\_\_\_ ont été reçus dans les locaux de l'AFC-GE. Leurs déclarations ont été consignées dans un rapport dressé le même jour par les contrôleurs fiscaux.

Les contribuables avaient expliqué que deux catégories de chauffeurs de taxi étaient actifs dans la C\_\_\_\_\_ : les indépendants et les salariés. Les chauffeurs indépendants n'étaient pas concernés par la reprise en matière de TVA du fait que ces chauffeurs étaient eux-mêmes assujettis à la TVA et qu'ils établissaient leur propre bilan.

Les salariés remplissaient mensuellement une attestation mentionnant leurs recettes, payaient un montant fixe à l'entreprise et conservaient le solde, qui faisait office de salaire. La C\_\_\_\_\_ payait la TVA et la part patronale des charges sociales, mettait à disposition les véhicules et, cas échéant, prélevait l'impôt à la source. Le chiffre d'affaires de la C\_\_\_\_\_ se composait des montants fixes versés par les chauffeurs salariés à la C\_\_\_\_\_. En accord avec l'AFC-GE, la C\_\_\_\_\_ ne pouvait pas modifier les indications inscrites sur les attestations de salaire reçues des chauffeurs, ces derniers endossant la responsabilité en cas de fraude ou de négligence. C'étaient les chiffres d'affaires ressortant de ces attestations qui avaient fait l'objet des reprises TVA. L'AFC-CH avait préféré mettre la TVA à la charge de la C\_\_\_\_\_ plutôt que d'aller rechercher chaque chauffeur.

9) Le 17 octobre 2013, les contribuables ont remis divers documents à l'AFC-GE, dont le contrat de travail d'un chauffeur de taxi embauché par la C\_\_\_\_\_ et un exemplaire de contrat de bail à ferme pour exploitant indépendant de taxis de service public au sein d'une entreprise.

a. À teneur du contrat de travail, le « traitement » consistait en un forfait mensuel. Les chauffeurs bénéficiant du forfait n'étaient pas autorisés à déduire des jours non travaillés, sauf sur présentation d'un certificat médical et à condition que le véhicule soit déclaré inactif au personnel de l'atelier. Dans tous les autres cas, une somme forfaitaire de CHF 150.- était facturée par jour effectivement travaillé.

La moitié des cotisations sociales était à la charge de l'employé, tout comme l'intégralité des frais d'essence. Le temps de travail hebdomadaire s'élevait à 53 heures (+ 4 heures). L'entreprise s'efforçait de satisfaire au mieux les désirs des chauffeurs préférant travailler de jour ou de nuit, mais pouvait imposer un horaire de jour ou de nuit s'il n'y avait plus de place disponible ailleurs.

L'employé avait quatre semaines de vacances : les vacances étaient payées tous les mois, sur le calcul de leur déclaration de gain, les chauffeurs ayant droit à vingt jours de vacances annuelles durant lesquelles ils ne payaient pas de forfait. Le véhicule devait alors rester au garage.

L'employé était tenu de garder son véhicule dans un parfait état de propreté et devait remettre le véhicule à disposition du garage pour lui permettre de l'inspecter et de remédier à d'éventuels défauts. Les frais de réparation en cas d'accident fautif étaient pris en charge à 30 % par le chauffeur pour le premier accident, puis à 40 % pour le deuxième et à 50 % pour le troisième accident.

Les chauffeurs étaient assurés contre le risque d'accidents professionnels et non professionnels ainsi que pour la perte de gain en cas de maladie. En cas de maladie ou d'accident, le paiement du salaire était déterminé comme suit : les deux premiers jours étaient aux frais du chauffeur, l'assurance prenant le relais à partir du troisième jour.

L'employé s'engageait à verser ponctuellement les sommes dues à l'entreprise pour l'utilisation du véhicule. En cas de retard dans le paiement, le chauffeur bénéficiant de la méthode forfaitaire serait obligé d'utiliser la table kilométrique et de remettre chaque jour pendant la période de doublage le montant correspondant aux kilomètres effectués durant son service quotidien. Enfin, le chauffeur devait déposer ses disques de tachygraphe à chaque quinzaine en même temps que le paiement au guichet.

Les délais de congés réciproques durant et au-delà de la période d'essai étaient ceux prescrits par la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil

suisse (CO, Code des obligations - RS 220). En cas de manquement grave aux dispositions de la loi fédérale sur la circulation routière du 19 décembre 1958 (LCR - RS 741.01) et de ses ordonnances d'application, ainsi que de l'ancienne loi sur les taxis et limousines (transport professionnel de personnes au moyen de voitures automobiles) du 21 janvier 2005 (aLTaxis), la C\_\_\_\_\_ était fondée à résilier le contrat avec effet immédiat.

b. Les contribuables ont également produit les attestations de salaire des employés de la C\_\_\_\_\_ pour les années en cause, destinées à la caisse de compensation.

- 10) Par courrier du 1<sup>er</sup> novembre 2013, l'AFC-GE a informé les contribuables qu'après analyse des documents reçus, elle estimait que la C\_\_\_\_\_ devait supporter la charge du chiffre d'affaires non déclaré tel que calculé par les inspecteurs de la TVA.

En effet, c'était en tant que salariés que la C\_\_\_\_\_ avait engagé les chauffeurs concernés par les reprises objets de la procédure. Comme cela ressortait des documents remis, la C\_\_\_\_\_ se chargeait des versements aux diverses caisses d'assurances sociales, ainsi que, le cas échéant, de la retenue de l'impôt à la source. Il importait peu que le montant du salaire soit fixé selon le travail effectué par l'employé et que la société se basait sur des renseignements remis par l'employé. La seule obligation de ce dernier vis-à-vis de l'AFC-GE était la remise du certificat de salaire que son employeur avait établi et lui avait remis. L'employeur était responsable du contrôle des montants annoncés par ses employés et de l'établissement d'un certificat de salaire fidèle à la réalité.

Ainsi, sauf à démontrer l'existence de charges liées directement aux recettes non déclarées, l'AFC-GE allait effectuer les reprises annoncées dans sa lettre du 19 [recte : 24] septembre 2013.

- 11) Par courrier du 31 janvier 2014, les contribuables ont contesté les reprises envisagées.

Par négligence et manque de connaissances, ils avaient omis de contester les reprises opérées par l'AFC-CH, qui étaient dès lors entrées en force. Bien que la responsabilité des chiffres d'affaires leur revienne en tant qu'employeur, ils n'avaient jamais tiré d'avantage économique des montants théoriques qui n'avaient pas été déclarés. Ils n'avaient donc pas à s'acquitter des impôts sur des montants non encaissés. La détermination du chiffre d'affaires théorique effectuée par l'AFC-CH ne se fondait sur aucune preuve réelle et uniquement sur une extrapolation des kilomètres parcourus par les taxis. Les contribuables ne disposaient d'aucun moyen permettant de vérifier les chiffres d'affaires annoncés par les chauffeurs ; les déclarations d'encaissement établies par les chauffeurs

indiquaient d'ailleurs clairement qu'ils étaient seuls responsables des éléments déclarés.

- 12) Par courrier du 3 mars 2014, l'AFC-GE a indiqué aux contribuables que les procédures en rappel et en soustraction d'impôt étaient terminées et leur a notifié dix bordereaux de rappel d'impôts pour les années 2006 à 2010, conformément aux montants annoncés dans ses précédents courriers. L'AFC-GE a également notifié à A\_\_\_\_\_ seul dix bordereaux d'amende.

La C\_\_\_\_\_ n'avait pas comptabilisé la totalité du chiffre d'affaires généré par l'exploitation des taxis. Les soustractions avaient toutefois été commises par négligence. À titre de circonstances atténuantes, l'AFC-GE avait pris en considération la bonne collaboration du contribuable, le fait qu'il n'ait pas bénéficié à titre personnel des éléments soustraits, ainsi que sa situation économique. La quotité des amendes était fixée au minimum légal, à savoir un tiers des impôts soustraits.

- 13) Les contribuables ont élevé réclamation contre l'ensemble de ces bordereaux par lettre du 3 avril 2014.

Les montants que la C\_\_\_\_\_ avait déclarés à l'AFC-GE correspondaient aux recettes encaissées, telles qu'elles ressortaient de sa comptabilité, laquelle se révélait irrécusable. L'utilisation d'une distance théorique de 53'000 km par taxi au coût de CHF 2.40 était erronée. Elle se basait sur une extrapolation et sur les dires approximatifs des employés, ce qui ne pouvait avoir une quelconque force probante. En outre, le rendement sur lequel l'AFC-GE s'appuyait constituait une moyenne qui ne tenait aucun compte des circonstances de la profession. La C\_\_\_\_\_ ne disposait d'aucun moyen de contrôle sûr permettant de vérifier le chiffre d'affaires avancé par les employés, si bien qu'il importait peu de savoir si de nombreux contrôles pourraient être réalisés.

L'AFC-GE considérait que l'employeur était responsable du contrôle des montants, mais la C\_\_\_\_\_ n'avait nullement encaissé les recettes supplémentaires telles que retenues par l'AFC-CH, auquel cas elle aurait été contrainte de verser les salaires en faveur des chauffeurs, ainsi que de payer les charges sociales. Si l'AFC-CH estimait que la C\_\_\_\_\_ avait réalisé un chiffre d'affaires complémentaire, il devait être considéré que ce produit constituait une charge, déductible du bénéfice imposable. A\_\_\_\_\_ n'avait jamais commis de soustraction d'impôt, car la C\_\_\_\_\_ n'avait jamais encaissé de chiffre d'affaires supplémentaire.

- 14) Après avoir été à nouveau reçus le 22 mai 2015 dans les locaux de l'AFC-GE, les contribuables ont présenté des observations le 24 juin 2015.

En 2002, à la demande de l'AFC-CH, la C\_\_\_\_\_ avait établi un formulaire obligeant les chauffeurs à déclarer non plus leurs revenus, mais leur chiffre d'affaires. Le contribuable était ainsi persuadé qu'il disposait d'une méthode ne posant aucun problème sur le plan fiscal. Un contrôle plus serré des déclarations de chiffres d'affaires effectuées par les chauffeurs se révélait impossible, compte tenu de la particularité du métier et en raison du fait que ceux-ci conservaient leur véhicule à leur disposition et étaient autorisés à effectuer des courses privées. De plus, en raison de la grande diversité des horaires et des temps de travail accomplis par eux, il n'était pas possible de déterminer si le chiffre d'affaires déclaré par les chauffeurs correspondait à la réalité. Il se révélait injuste que l'AFC-CH ou l'AFC-GE mette en place une nouvelle pratique de manière rétroactive, ce alors même que le contribuable avait mis en place un système, de concert avec l'AFC-CH, et qu'il pensait ainsi satisfaire pleinement ses obligations fiscales. Le prononcé d'une amende apparaissait ainsi inéquitable.

- 15) Par décisions du 20 juin 2016, l'AFC-GE a rejeté la réclamation.

Au vu des documents produits, la C\_\_\_\_\_ et les chauffeurs visés par les reprises étaient liés par un contrat de travail. Seul un document remis par les salariés et rempli par ses soins était pris en compte afin d'établir le chiffre d'affaires de la société, ainsi que les charges afférentes aux salariés.

En comparant les factures liées aux entretiens des véhicules et les kilométrages avancés par les chauffeurs, les inspecteurs de la TVA avaient rapidement constaté des écarts importants de chiffre d'affaires par kilomètres et en avaient conclu qu'une part importante du chiffre d'affaires n'avait pas été comptabilisée. La C\_\_\_\_\_ aurait pu se livrer au même type de contrôle, ne serait-ce que par sondage. Il semblait paradoxal que les contribuables prétendent ne pas être en mesure d'effectuer des contrôles, mais que le contrat de travail prévoie une telle clause de contrôle, pour le cas où le salarié serait en retard dans le paiement des sommes dues. En n'effectuant aucune vérification, la société prenait le risque que sa comptabilité soit incomplète et devait assumer les conséquences sur le plan social et fiscal. Enfin, les amendes se révélaient proportionnées aux circonstances du cas d'espèce.

- 16) Par acte du 20 juillet 2016, les contribuables ont interjeté recours contre les décisions précitées devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant à l'annulation des décisions sur réclamation du 20 juin 2016 et des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende du 3 mars 2014, et à l'octroi d'une indemnité pour les frais liés au recours. Ils reprenaient, en les développant, les arguments exposés dans leurs précédentes écritures.

Le montant du salaire des chauffeurs employés était fixé en fonction du travail effectué par ceux-ci, sur la base des renseignements qu'ils remettaient à leur employeur par le biais d'un formulaire de déclaration mensuel indiquant le

montant encaissé, le nombre de kilomètres parcourus et l'essence utilisée. Ce formulaire avait été introduit à la suite d'une demande de l'AFC-GE exigeant de la C\_\_\_\_\_ qu'elle change sa pratique et que les chauffeurs déclarent l'entier des sommes encaissées auprès des clients et non plus seulement leurs revenus. Avant d'être adopté, ce formulaire avait été soumis à l'AFC-GE, vraisemblablement en 2003. Le chiffre d'affaires de la C\_\_\_\_\_ était ainsi calculé en agrégeant les montants annoncés par les chauffeurs et encaissés par eux-mêmes. Les rares entreprises de taxi encore actives avaient opté pour ce système forfaitaire, leur assurant des recettes stables et laissant aux chauffeurs la responsabilité de déclarer les montants encaissés. Les employeurs étaient en effet dans l'impossibilité de contrôler ceux-ci de manière effective.

L'AFC-GE estimait à tort qu'un contrôle a posteriori se révélait possible, en évoquant la table kilométrique. Or, celle-ci servait à fixer un tarif de location journalier en relevant l'état du compteur au début du service, ce que les chauffeurs payant un montant forfaitaire n'avaient pas l'obligation de faire. La pratique de la C\_\_\_\_\_ avait été admise par l'AFC-GE depuis 2003, rien ne permettait à celle-ci de conclure à un rappel d'impôt.

Si le tribunal devait estimer que le rappel d'impôt était fondé, il y avait lieu de retenir que l'estimation effectuée par l'autorité intimée, à savoir 53'000 km, était incorrecte. Il se justifiait d'admettre aussi un coût kilométrique moins élevé, pour autant qu'il se situe encore dans la fourchette des données d'expérience de l'AFC-CH, oscillant entre CHF 1.21 et CHF 3.32.

Les reprises devaient être effectuées auprès des chauffeurs, la C\_\_\_\_\_ n'ayant nullement encaissé les recettes supplémentaires : ces recettes venaient s'inscrire de manière neutre au chiffre d'affaires puisqu'elles constituaient des salaires bruts pour le même montant. Si l'AFC-GE estimait que la C\_\_\_\_\_ avait réalisé un chiffre d'affaire complémentaire, il lui appartenait de démontrer, ou de rendre au moins vraisemblable, que ces montants avaient effectivement été encaissés, ce qu'elle ne faisait pas.

La pratique mise en place par l'AFC-CH pour le calcul du chiffre d'affaires ne devait pas s'appliquer rétroactivement.

Enfin, le recourant n'avait jamais commis de soustraction d'impôt, mais avait toujours comptabilisé l'intégralité des courses annoncées par ses employés.

- 17) Dans sa réponse du 25 novembre 2016, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Le principe du rappel d'impôt devait être confirmé, dès lors qu'elle avait bien eu connaissance d'un élément nouveau après l'entrée en force des taxations litigieuses, à savoir la communication de l'AFC-CH établissant que la



---

comptabilité de la C\_\_\_\_\_ n'était pas probante et l'existence d'un chiffre d'affaires non déclaré.

La jurisprudence admettait la prise en considération des données récoltées par la TVA. Un rendement kilométrique moyen de CHF 2.40 pour la ville de Genève était admissible. Contrairement à ce que prétendaient les recourants, l'autorité intimée n'avait pas changé sa pratique en matière de taxation des chauffeurs de taxis, mais avait procédé à un rappel d'impôt au motif que la comptabilité du recourant était défaillante. Par ailleurs, l'AFC-GE n'avait jamais admis, au cours des périodes antérieures, la « pratique » dont tentaient de se prévaloir les recourants relative au formulaire rempli par les employés de la C\_\_\_\_\_. Les recourants ne le démontraient d'ailleurs pas.

Le principe de l'amende était justifié dès lors que le contribuable, qui agissait en tant qu'employeur, avait fait preuve d'une sérieuse négligence en n'effectuant aucun contrôle des revenus annoncés par ses chauffeurs salariés et en ne comptabilisant ainsi pas la totalité de son chiffre d'affaires. L'AFC-GE avait retenu comme circonstances atténuantes notamment le fait que le contribuable n'avait pas bénéficié à titre personnel de la soustraction et sa situation économique. Les amendes devaient également être confirmées dans leur quotité.

- 18) Les recourants ont répliqué le 16 décembre 2016, persistant dans leurs conclusions.
- 19) Par duplique du 13 janvier 2017, l'AFC-GE a persisté dans les termes et les conclusions de sa réponse.
- 20) Faisant suite à la demande du TAPI, les contribuables ont produit le Grand Livre de la C\_\_\_\_\_ pour l'année 2007 ainsi que le bilan détaillé pour les années 2006 à 2010. Ils n'avaient pas encore pu retrouver les Grands Livres des années 2006 et 2008 à 2010, étant précisé que la comptabilité était tenue à l'époque par Mme B\_\_\_\_\_, décédée dans l'intervalle.

Il ressort des documents produits, notamment, que la comptabilité était tenue de façon très générale, les postes « recettes », « vacances chauffeurs », « AVS chauffeurs » ou encore « LPP chauffeurs » ne faisant l'objet d'aucun détail, mais uniquement de mentions relatives à des montants mensuels globaux.

- 21) Le 2 mai 2017 s'est tenue une audience de comparution personnelle et d'enquêtes.
  - a. A\_\_\_\_\_ a expliqué que durant les années 2006 à 2010, il y avait très peu de chauffeurs dits indépendants. Pour leur part, les chauffeurs dits salariés versaient à l'entreprise une somme forfaitaire mensuelle de CHF 3'500.- chacun s'ils étaient deux à utiliser le même véhicule, ce montant comprenant l'abonnement à la centrale, les charges sociales, les vacances, l'assurance maladie,

etc. Il était porté à CHF 4'500.- par mois si le chauffeur était le seul à utiliser un véhicule.

Contrairement à ce que laissait entendre le contrat de travail produit le 17 octobre 2013, le traitement sous la forme d'un forfait mensuel n'était pas celui que versait la C\_\_\_\_\_ aux chauffeurs, mais une somme forfaitaire versée par ces derniers à la C\_\_\_\_\_. L'horaire hebdomadaire de 53 heures plus 4 correspondait au maximum qu'un chauffeur ne devait pas dépasser. Quant aux dispositions plus précises relatives au traitement pour les jours non travaillés, et en particulier le paiement d'une somme forfaitaire de CHF 150.-, cela n'avait, selon son souvenir, jamais été appliqué. S'agissant de l'obligation pour le chauffeur, en cas de retard de paiement, d'utiliser la table kilométrique, cela représentait un traitement plutôt défavorable pour les chauffeurs de taxi, raison pour laquelle elle avait été abandonnée au profit du système forfaitaire prévu dans le contrat de travail. Le prix encaissé par kilomètre était selon lui le nœud du problème, car il n'avait jamais été possible d'estimer une moyenne. La valeur kilométrique était extrêmement variable et pouvait dépendre des fausses courses, à savoir le défaut du client au rendez-vous, ou au contraire de courses qui représentaient un rendement maximum, comme une course de l'aéroport à Lausanne.

La somme versée chaque mois à l'entreprise avait fait l'objet de négociations entre les chauffeurs et la C\_\_\_\_\_. Le total des charges sociales à verser annuellement était calculé sur la base des sommes brutes encaissées par les chauffeurs auprès des clients. Il n'y avait jamais véritablement eu d'employés salariés, même s'ils étaient appelés ainsi, car aucun d'entre eux n'avait jamais reçu un salaire de la part de la société : ils gardaient simplement ce qu'ils encaissaient sous déduction du montant forfaitaire versé à l'entreprise. S'agissant des cotisations sociales, il n'y avait pas de réajustement eu égard aux montants effectivement encaissés par les chauffeurs. Les fortes différences de montants déclarés par les chauffeurs s'expliquaient par différents facteurs et les chauffeurs ne tenaient pas tellement à en discuter avec l'entreprise et celle-ci ne s'y intéressait donc pas tellement, sauf cas exceptionnel. Les chauffeurs dits salariés s'organisaient en réalité comme des indépendants en ce qui concernait leur temps de travail, les pauses, etc. Sauf erreur, durant les années 2006 à 2010, les frais d'essence étaient à la charge du chauffeur, comme dans le cas du contrat produit pour 2013.

Par référence au Grand-Livre, il confirmait que les recettes étaient constituées uniquement des sommes versées par les chauffeurs à l'entreprise. Comme il s'agissait d'une comptabilité tenue à l'encaissement, les salaires déclarés à l'AVS n'y figuraient pas étant donné qu'il ne s'agissait pas de sommes encaissées dans un premier temps et reversées sous forme de salaire par l'entreprise. Ces recettes incluaient les loyers payés par les rares chauffeurs indépendants avec lesquels travaillait la C\_\_\_\_\_.

b. Monsieur E\_\_\_\_\_, chauffeur indépendant auprès de la C\_\_\_\_\_, y travaillait depuis environ 2009. Son statut à l'égard du garage n'avait pas varié depuis lors. Au départ, le véhicule appartenait au garage. Il lui appartenait depuis deux ans. Il était salarié jusqu'à ce qu'il acquière son véhicule. Il versait à la C\_\_\_\_\_ une somme mensuelle variant entre CHF 2'500.- et CHF 3'000.- en fonction de ses contraintes privées. Cette somme comprenait la location des plaques et des véhicules et les assurances sociales. Il payait l'essence, mais conservait ce qui restait. Les réparations de véhicules étaient prises en charge par l'entreprise. Depuis qu'il était propriétaire du véhicule, il payait CHF 1'100.- par quinzaine, ce qui correspondait à la location des plaques. Il assumait lui-même l'abonnement à la centrale ainsi que ses cotisations d'assurances sociales. Il était inscrit comme indépendant auprès de la caisse de compensation. La prime d'assurance RC était liée aux plaques et c'était donc l'entreprise qui la prenait en charge actuellement. Le formulaire de déclaration obligatoire de la C\_\_\_\_\_ ne lui disait rien. Il ne donnait pas d'indication à la C\_\_\_\_\_ sur le montant qu'il encaissait auprès des clients.

c. Monsieur F\_\_\_\_\_ avait travaillé pour A\_\_\_\_\_ de 2000 à 2002 environ, puis d'août 2008 à décembre 2012. Il avait commencé par payer ses anciens employeurs au kilomètre, puis avait fini par payer une somme mensuelle forfaitaire, qui comprenait également le montant des vacances et les charges sociales. Elle était passée de CHF 3'200.- à CHF 3'500.- entre 2008 et 2012. Il conservait la différence avec la somme qu'il avait encaissée auprès des clients et sur laquelle il devait encore payer lui-même les frais d'essence. Il se rappelait bien du formulaire de déclaration obligatoire de la C\_\_\_\_\_, qu'il remplissait mensuellement en indiquant notamment les sommes encaissées auprès des clients. La C\_\_\_\_\_ ne lui avait jamais demandé de payer un montant supplémentaire à titre de cotisation sociale.

22) Dans leurs observations après enquêtes des 13 et 14 juillet 2017, les parties ont intégralement maintenu leur position.

23) Par jugement du 25 juillet 2017, le TAPI a admis le recours des contribuables.

L'autorité intimée était légitimée à ouvrir une procédure en rappel d'impôt. Ce n'était qu'à la suite de la communication de l'AFC-CH que l'AFC-GE avait eu connaissance de l'inexactitude du chiffre d'affaires de la C\_\_\_\_\_. Rien n'indiquait que l'AFC-GE s'était montrée négligente dans la procédure de taxation.

Les reprises dans le revenu imposable n'étaient toutefois pas justifiées. En effet, le simple fait qu'un chiffre d'affaires non déclaré ait été repris au niveau de la TVA ne suffisait pas à considérer ipso facto que le même montant constituait un bénéfice imposable : l'objet de l'impôt n'était pas le même et le montant du

chiffre d'affaires ne pouvait par définition pas correspondre à celui du bénéfice imposable, celui-ci découlant au contraire des déductions apportées à celui-là.

Si la C\_\_\_\_\_ versait en faveur de ses « salariés » à la caisse de compensation les cotisations sociales normalement dues par un employeur et leur versait directement le salaire équivalent aux vacances, lesdits chauffeurs gardaient pour eux, hormis le montant forfaitaire versé à la C\_\_\_\_\_, les revenus gagnés auprès des clients. Ces revenus ne transitaient donc pas par la C\_\_\_\_\_, ne faisant l'objet d'aucune écriture comptable ni d'aucun transfert auprès d'une caisse ou d'un compte de l'entreprise. Ainsi, ces montants conservés par les chauffeurs ne constituaient juridiquement pas un revenu de l'entreprise. Les rappels d'impôt devaient dès lors être annulés, de même que les bordereaux d'amende.

- 24) Par acte du 30 août 2017, l'AFC-GE a formé recours à l'encontre du jugement précité auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 20 juin 2016.

C'était à juste titre que le TAPI avait confirmé le principe de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt, la communication de l'AFC-CH constituant bien un élément nouveau. Ce faisant, le TAPI avait confirmé le fait que la C\_\_\_\_\_ n'avait pas déclaré la totalité de son chiffre d'affaires, ce qui constituait un indice clair de soustraction fiscale.

Toutefois, en considérant que l'AFC-GE n'avait pas démontré que les montants de chiffres d'affaires non déclarés mis en évidence par l'AFC-CH correspondraient bien à des revenus imposables chez le contribuable, le TAPI avait fait une application incorrecte des règles sur le fardeau de la preuve en matière fiscale.

Le rapport de l'AFC-CH avait pour conséquence un renversement du fardeau de la preuve : en établissant l'existence de chiffre d'affaires non déclaré, il conduisait à créer une présomption de revenus imposables non déclarés, quand bien même il n'était pas contesté que l'objet de la TVA et des impôts directs n'était pas le même. Par ailleurs, en ne contestant pas la décision de la TVA, le contribuable avait implicitement admis que la comptabilité de la C\_\_\_\_\_ était défectueuse. À ce propos, il lui appartenait d'assumer les risques de la structure particulière qu'il avait mise en place s'agissant du fonctionnement de la C\_\_\_\_\_ et de supporter les conséquences d'une procédure de taxation par estimation.

Dans son jugement, le TAPI renonçait expressément à statuer sur la qualification juridique du contrat conclu par la C\_\_\_\_\_ avec les différents chauffeurs concernés par les reprises TVA, alors qu'il s'agissait du cœur du litige. Si ces chauffeurs avaient été qualifiés par le TAPI d'indépendants, on aurait pu éventuellement considérer qu'ils étaient eux-mêmes responsables de

l'inexactitude des chiffres d'affaires déclarés au niveau de la TVA. En revanche, si l'on retenait qu'il s'agissait d'un rapport de travail, c'était bien à l'employeur qu'il incombait de prendre toutes les mesures pour faire en sorte qu'un chiffre d'affaires correct soit déclaré, au niveau de la TVA comme des impôts directs. De ce point de vue, le fait que le contribuable n'ait, selon ses dires, pas encaissé personnellement les montants litigieux n'était pas déterminant : si la comptabilité avait été tenue correctement et si le contribuable, en tant qu'employeur, avait procédé aux contrôles lui incombant pour vérifier la réalité des montants annoncés par ses chauffeurs, il aurait été en mesure de présenter une comptabilité complète avec un chiffre d'affaires correct dans laquelle il aurait pu faire valoir en déduction l'ensemble de ses charges commerciales, notamment salariales.

Pour l'AFC-GE, la C\_\_\_\_\_ avait toujours agi en tant qu'employeur vis-à-vis des chauffeurs concernés. En réponse aux demandes de l'AFC-GE, le contribuable avait remis une liste détaillée de tous ses employés pour les années litigieuses. L'AFC-GE produisait quelques exemples de certificats de salaires remis par les employés, confirmant que la C\_\_\_\_\_ avait bien agi comme employeur. Or, le contribuable avait signé des certificats de salaire faisant état de revenus incomplets alors qu'il lui incombait de vérifier l'exactitude des revenus annoncés par ses employés.

C'était à tort que le TAPI avait conclu que les revenus litigieux ne faisaient pas partie des ressources de l'entreprise du seul fait qu'ils n'avaient pas fait l'objet d'une écriture comptable ou d'un transfert matériel dans la caisse de l'entreprise. Le contrôle de la division TVA avait en effet clairement établi le caractère défaillant et non probant de la comptabilité de l'entreprise, laquelle ne pouvait donc pas servir de base à la taxation. Si cette comptabilité avait été tenue correctement, l'employeur aurait pu et dû déclarer l'ensemble du chiffre d'affaires réalisé par la C\_\_\_\_\_. Il aurait certes dans le même temps pu faire valoir des déductions de charges commerciales y relatives, mais ces charges n'avaient été ni déclarées ni justifiées par la remise de pièces probantes. Or, il n'appartenait pas à ce stade à l'AFC-GE de reconstituer la comptabilité défaillante du contribuable.

Le jugement du TAPI avait pour conséquence inacceptable de faire supporter à la collectivité publique les conséquences du non-respect par le contribuable employeur de ses obligations comptables et fiscales.

- 25) Le 5 septembre 2017, le TAPI a transmis son dossier à la chambre administrative sans formuler d'observations.
- 26) Les contribuables ont répondu le 2 octobre 2017, concluant au rejet du recours et à l'octroi d'une indemnité pour les frais causés par le recours.

La procédure en rappel d'impôt demeurait injustifiée, les intimés s'étant conformés à une pratique jusqu'ici toujours admise par l'administration fiscale cantonale.

S'agissant des reprises, outre le montant du chiffre d'affaires théorique qui demeurait contesté, la problématique centrale de l'affaire résidait dans l'obstination de l'AFC-GE à rechercher la C\_\_\_\_\_ pour les montants repris, alors que ceux-ci, s'ils existaient, se trouvaient en mains des chauffeurs. Il était en effet beaucoup plus simple pour l'AFC-GE d'instruire une procédure en rappel d'impôt à l'encontre de la C\_\_\_\_\_ que de rechercher individuellement chacun des chauffeurs, ce en contradiction avec la réalité économique de la situation.

Contrairement à ce que soutenait l'AFC-GE, la qualification juridique du contrat conclu par la C\_\_\_\_\_ avec les chauffeurs n'avait aucune importance dans le cadre du litige. Le mécanisme de circulation de l'argent entre les chauffeurs et le garage n'était que vaguement contesté par l'AFC-GE qui l'avait même admis comme circonstance atténuante dans la fixation de l'amende. Ainsi, le prétendu chiffre d'affaires supplémentaire restait matériellement en mains des chauffeurs et ne rentrait jamais dans la sphère de maîtrise de la C\_\_\_\_\_.

L'AFC-GE considérait que la comptabilité de la C\_\_\_\_\_ était suffisamment défaillante pour y imputer un revenu théorique supplémentaire, mais refusait d'admettre des charges correspondantes, au motif qu'il ne lui appartenait pas de reconstituer la totalité de la comptabilité de la C\_\_\_\_\_. Or, selon la jurisprudence, le contribuable objet d'un rappel d'impôt était autorisé à demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui faisaient l'objet d'un rappel d'impôt. Par conséquent, les intimés étaient fondés à faire valoir les charges liées à ce revenu théorique, quand bien même elles ne figuraient pas dans la comptabilité initiale. Ainsi, tout hypothétique chiffre d'affaires supplémentaire serait en réalité absorbé par la charge salariale qu'il constituerait.

27) Le même jour, l'AFC-CH a transmis à la chambre administrative l'intégralité du dossier relatif au contrôle TVA de la C\_\_\_\_\_ concernant les années 2006 à 2010. Ce dossier contient notamment les documents suivants :

a. La réclamation formée le 16 janvier 2012 par la C\_\_\_\_\_ : elle s'opposait à la reprise concernant le chiffre d'affaires non déclaré par les chauffeurs selon l'appréciation de l'inspecteur. Elle devait se conformer aux déclarations de revenus des chauffeurs et n'était pas autorisée à déclarer un autre montant.

b. Un courrier du 2 octobre 2012, dans lequel la C\_\_\_\_\_ répondait à une demande de renseignements de l'AFC-CH. Elle précisait notamment encaisser les courses payées par carte de crédit, mais déduire le montant de ces courses des sommes dues par les chauffeurs lorsque ces derniers venaient payer au guichet. Elle indiquait également que les taxis lui appartenaient, et que les concessions

appartenait depuis 1909 au fondateur de la C\_\_\_\_\_, Monsieur D\_\_\_\_\_. Enfin, les chauffeurs gardaient les quittances des courses effectuées durant dix jours.

c. La décision sur réclamation de l'AFC-CH du 9 novembre 2012, rejetant la réclamation de la C\_\_\_\_\_ et confirmant sa décision du 27 décembre 2011.

Le statut des chauffeurs de taxi objet du contrôle fiscal était celui d'une personne dépendante, l'employeur étant la C\_\_\_\_\_ : les taxis et les concessions étaient propriété de la C\_\_\_\_\_ ; celle-ci établissait une fiche de salaire dans laquelle les charges sociales étaient déduites ; les courses de taxi payées par carte de crédit étaient encaissées par la société et non par les chauffeurs, ce qui avait pour conséquence que la société avait été rémunérée par le client pour la prestation de transport qu'elle avait fournie. La manière dont les décomptes de salaire étaient opérés, à savoir le fait de calculer une location pour chaque véhicule mis à disposition des chauffeurs n'influençait en rien le litige : du point de vue de la TVA, la société avait fourni des prestations de transport et non pas des livraisons de biens consistant à la mise à disposition d'un moyen de transport.

La comptabilité de la C\_\_\_\_\_ était défailante : elle ne disposait ni des rapports journaliers des courses effectuées par les chauffeurs, ni des disques de tachygraphie ; elle n'effectuait aucun contrôle des courses de taxi et ne conservait pas la copie des quittances pour les courses effectuées.

Au vu de ces défaillances, la C\_\_\_\_\_ devait s'accommoder des désavantages résultant d'une taxation par estimation, l'AFC-CH n'ayant pas d'autre choix que de procéder de la sorte.

- 28) Le 29 janvier 2018, l'AFC-GE a persisté intégralement dans les conclusions de son recours.
- 29) Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

## **EN DROIT**

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 
- 2) Le litige concerne les périodes fiscales 2006 à 2010, tant en matière d'ICC qu'en matière d'IFD. Il convient préalablement d'examiner le droit matériel applicable.
- a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 et 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 consid. 5a). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_663/2014 précité consid. 4 ; 2C\_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017 consid. 2a).
- b. La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 et 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 ; ATA/1270/2017 précité consid. 2b).
- c. Le 1<sup>er</sup> 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 a abrogé les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP-I à aLIPP-V du 22 septembre 2000).
- L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010. Pour les périodes fiscales antérieures, les dispositions des anciennes lois s'appliquent même après l'entrée en vigueur de la loi.
- d. En l'espèce, le recours concerne les périodes fiscales 2006 à 2010. Dès lors, c'est l'ancien droit (aLIPP-I à aLIPP-V) qui s'applique pour les années 2006 à 2009, ainsi que la LIFD dans sa teneur lors des périodes fiscales en cause, sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique. Pour l'année 2010, c'est la nouvelle LIPP qui trouve application.
- 3) L'objet du litige est la légitimité des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE pour les années 2006 à 2010, dans le cadre d'une procédure en rappel et soustraction d'impôt ouverte en 2013, en lien avec le chiffre d'affaires litigieux de la C\_\_\_\_\_.
- 4) Les intimés contestant dans leur réponse le bien-fondé du rappel d'impôt, il convient de trancher au préalable cette question.
- a. Les décisions de taxation entrées en force mais inexactes peuvent faire l'objet, à certaines conditions, d'un rappel d'impôt. Lesdites conditions sont réglementées de manière similaire au plan fédéral ou cantonal. 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. 53 al. 1 1<sup>ère</sup> phr. LHID ; art. 59 al. 1 LPFisc).

En revanche, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (art. 151 al. 2 LIFD ; art. 53 al. 1 in fine LHID ; art. 59 al. 2 LPFisc). De même, vu la maxime d'office, si elle renonce à procéder aux investigations nécessaires en raison d'un état de fait déclaré de manière incomplète, le lien de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante peut être interrompu (Hugo CASANOVA/Claude-Emmanuel DUBEY in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art. 151, p. 1813, n. 11).

b. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives et implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale.

Il suppose également un motif de rappel d'impôt, qui peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont l'autorité disposait au moment de la taxation, une faute du contribuable n'étant pas exigée (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1 ; 2C\_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 ; 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1).

En d'autres termes, au moment de procéder à la taxation, l'autorité fiscale peut se fonder sur les éléments déclarés sans se livrer à des investigations complémentaires. Elle n'a cette obligation que si la déclaration contient des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, par exemple à la lecture des indications contenues dans la déclaration ou des pièces déposées par le contribuable, celui-ci n'est plus censé être inconnu et le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu, de sorte que les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_104/2008 précité consid. 3.3 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 11). Dans tous les cas, la rupture du lien de causalité doit être soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave de l'autorité fiscale (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 précité consid. 8.1 ; 2C\_1225/2012 précité consid. 3.1 ; 2C\_123/2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4).

En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4 ; 2C\_26/2007 du 10 octobre 2007 consid. 3.2.2). En effet, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète. Elle n'a pas l'obligation, en l'absence d'indice particulier, de se mettre à la recherche de renseignements supplémentaires. En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2012 précité consid. 5.1 ; 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3), tout comme il ne peut être exigé de l'autorité fiscale qu'elle confronte les déclarations remplies par les sociétés, traitées par un service, à celles remplies par un contribuable, personne physique, examinées par un autre de ses services (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.7 ; ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 4e ; ATA/1017/2015 du 29 septembre 2015 consid. 3d ; Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12). À cet égard, le grand nombre de décisions à prendre rend illusoire une vérification de toutes les indications du contribuable (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 11).

Dans la mesure où le contribuable déclare de manière complète, sur un plan quantitatif, les éléments imposables et que leur évaluation a été acceptée sans changement lors de la taxation, une procédure en rappel d'impôt n'est plus possible, même si l'évaluation était insuffisante (administration fédérale des contributions, Circulaire n° 21, Le droit de rappel d'impôt et le droit pénal fiscal dans la LIFD, 7 avril 1995, ch. 2.2). De plus, de manière générale, la découverte d'une mauvaise appréciation des preuves ou une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt, tout comme celle d'une simple sous-évaluation des éléments imposables pour laquelle les art. 151 al. 2 LIFD et 53 al. 1 LHID excluent explicitement l'adaptation ultérieure de la taxation (Hugo CASANOVA, op. cit., p. 12).

c. En l'espèce, les intimés soutiennent que la procédure de rappel d'impôt serait injustifiée au motif qu'ils se seraient conformés à une pratique admise par l'AFC-GE en exigeant des chauffeurs qu'ils remplissent un formulaire indiquant l'entier des sommes encaissées auprès des clients, et en calculant le chiffre d'affaires de la C\_\_\_\_\_ sur la bases des montants annoncés par les chauffeurs.

Or, les contribuables ne démontrent aucunement que la « pratique » qu'ils invoquent aurait été admise par l'AFC-GE, ce que celle-ci conteste au demeurant. Par ailleurs, les déclarations des contribuables relatives à leur chiffre d'affaires ont varié au cours de la procédure : lors de leur audition dans les locaux de l'AFC-GE, ils avaient indiqué que le chiffre d'affaire de la C\_\_\_\_\_ se composait des

montants versés par les chauffeurs salariés. Par la suite, dans leur recours au TAPI, ils ont indiqué que le chiffre d'affaires était calculé en agrégeant les montants annoncés par les chauffeurs et encaissés par eux-mêmes. Enfin, ils sont revenus à leur première explication dans leur écriture de réponse à la chambre administrative.

De surcroît, et comme l'a à juste titre retenu le TAPI, ce n'est qu'à la suite de la communication de l'AFC-CH que l'AFC-GE a eu connaissance du fait que le contribuable avait omis de déclarer une partie de son chiffre d'affaires. Il ne peut être reproché à l'AFC-GE de s'être fiée aux montants déclarés par les intimés. Préalablement à l'annonce qui lui a été faite par l'AFC-CH, elle se trouvait dans l'impossibilité de connaître l'existence de ce chiffre d'affaires non déclaré. À cet égard, il sied de relever que l'AFC-CH et l'AFC-GE sont deux autorités distinctes, qui agissent dans un cadre légal différent et disposent de moyens différents. En l'espèce, l'AFC-CH a effectué son contrôle dans les locaux de la C\_\_\_\_\_, et c'est à cette occasion qu'elle a constaté des manquements dans sa comptabilité. Elle ne disposait dès lors pas des mêmes informations que l'AFC-GE, qui n'a effectué la taxation que sur la base de la déclaration des intimés et de ses pièces annexes. L'on ne saurait ainsi reprocher à l'AFC-GE d'avoir été négligente dans la procédure de taxation. Dans ces circonstances, la recourante était donc légitimée à ouvrir une procédure de rappel d'impôt à l'encontre des intimés.

- 5) Les conditions permettant de procéder au rappel d'impôt étant réalisées, il convient d'examiner le bien-fondé des diverses reprises effectuées par l'AFC-GE.
- 6) En matière fiscale, la chambre administrative détient le même pouvoir d'examen que le TAPI et peut à nouveau examiner les éléments imposables (art. 54 LPFisc). Toutefois, appliquant également au domaine fiscal sa jurisprudence constante, la chambre administrative, dès lors que la cause a déjà été soumise à une juridiction de première instance, n'examine pas les prétentions et les griefs qui n'ont pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure, sous peine de détourner sa mission de contrôle, de violer la compétence fonctionnelle de cette autorité, d'enfreindre le principe de l'épuisement des voies de droit préalables, et en définitive de priver les parties d'un degré de juridiction (ATA/1261/2015 du 24 novembre 2015, non remis en cause sur ce point par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C\_32/2016 du 24 novembre 2016 consid. 2.2.3 ; ATA/1454/2017 du 31 octobre 2017 consid. 3b et les jurisprudences citées).
- 7) a. Selon la jurisprudence, le rappel d'impôt n'équivaut pas à un nouvel examen complet de la taxation, mais ne porte que sur les points pour lesquels l'autorité fiscale dispose de nouveaux éléments. L'existence d'un rappel d'impôt ne saurait ainsi autoriser le contribuable à revenir librement sur l'ensemble de sa taxation. Sous réserve d'une erreur manifeste, celui-ci peut uniquement demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui, précisément, font l'objet du

---

rappel d'impôt (ATF 98 Ia 22 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 5.3 ; ATA/57/2014 du 4 février 2014 consid. 3 ; ATA/86/2008 du 26 février 2008 consid. 2a).

b. La question se pose toutefois de savoir si, pour pouvoir être pris en compte dans la procédure en rappel d'impôt, des faits diminuant la dette fiscale du contribuable doivent avoir une connexité avec les éléments justifiant le rappel. Ce point est controversé dans la doctrine (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2012 et 2C\_124/2012 du 8 août 2012 consid. 7.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3). Certains auteurs jugent qu'il doit y avoir une connexité suffisante (Hugo CASANOVA in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., n. 7 ad art. 153 ; Hugo CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II 3 p. 17 ; Peter KUBLI, *Nachsteuerrecht und Nachsteuerverfahrensrecht mit Nachsteuersicherstellungsrecht erläutert am Zürcher Steuergesetz über die direkten Steuern*, 1984, § 17 n. 2 p. 38 ss.; Thomas MEISTER, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Der Rechtsschutz nach StHG und DBG*, 1995, p. 243), d'autres qu'un tel élément n'est pas requis (Klaus A. VALLENDER/Martin E. LOOSER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS [éd.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]*, 2<sup>ème</sup> éd., 2008, n. 14 ad art. 151).

Le Tribunal fédéral n'a pas tranché la question (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2012 et 2C\_124/2012 du 8 août 2012 consid. 7.3 ; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3), relevant toutefois qu'un argument pouvait être invoqué à l'appui de la seconde opinion : dès lors que le rappel constituait une nouvelle taxation, obéissant aux mêmes règles que la procédure initiale, l'exigence de la connexité avec les éléments justifiant le rappel devrait être réduite au minimum, afin que la nouvelle taxation respecte la capacité contributive du contribuable (arrêt du Tribunal fédéral 2A.300/2006 précité consid. 3.3).

- 8) Selon l'art. 1 LIFD, la Confédération perçoit, au titre de l'impôt fédéral direct : un impôt sur le revenu des personnes physiques (let. a), un impôt sur le bénéfice des personnes morales (let. b), et un impôt à la source sur le revenu de certaines personnes physiques et morales (let. c).

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Le bénéfice net imposable comprend – outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD), ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. c LIFD).

---

Ces dispositions sont reprises, s'agissant de l'ICC, par les art. 1, 11 et 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

- 9) En vertu de l'art. 127 al. 2 Cst., dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160).

Selon le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive (ATA/881/2014 du 11 novembre 2014 consid. 6 ; ATA/270/2014 du 15 avril 2014), chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens (ATF 140 II 157 consid. 7.1).

En tant qu'il frappe l'indicateur privilégié de la capacité contributive, l'impôt sur le revenu est en tous les cas régi strictement par ce principe. Le contribuable doit ainsi être frappé sur les recettes économiques dont il peut librement disposer pour couvrir ses besoins privés. Il en découle notamment l'exigence de l'imposition du revenu global net, compte tenu des déductions sociales justifiées par la situation personnelle du contribuable (Xavier OBERSON, op. cit., p. 39). Le principe de la capacité contributive exige que l'imposition de chaque tranche de revenu réponde, à l'intérieur du système et en comparaison avec les autres tranches de revenu, aux mêmes règles, qu'elle soit fondée objectivement et se tienne dans un rapport raisonnable (ATF 133 I 206 consid. 7 et 8).

- 10) Tout d'abord, selon le recourant, le TAPI aurait procédé à une application incorrecte des règles sur le fardeau de la preuve en considérant que l'AFC-GE n'avait pas démontré que les montants de chiffres d'affaires non déclarés mis en évidence par l'AFC-CH correspondraient bien à des revenus imposables chez le contribuable associé de la C\_\_\_\_\_. Ensuite, le jugement du TAPI serait insoutenable dans la mesure où il renonçait à statuer sur la nature des contrats conclus entre la C\_\_\_\_\_ et les chauffeurs dits « salariés ».

Ces deux griefs se confondant en partie, ils seront traités ensemble.

- 11) En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 421 n. 2 ad art. 130 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN,

---

Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., 2017, p. 1637 ss n. 4 ss ad art. 123).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7<sup>ème</sup> éd., 2016, p. 502 s. ; Jean-Marc RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité. Il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/405/2016 du 10 mai 2016 ; ATA/218/2016 du 8 mars 2016 ; Martin ZWEIFEL, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, consid. 4.3 p. 109).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_307/2015 du 13 octobre 2015 consid. 4.2 ; 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016 ; ATA/330/2016 du 19 avril 2016 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, op. cit., p. 518 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures. On ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 et 2C\_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; 2C\_986/2013 et 2C\_987/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.4 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015 ; Jean-Marc RIVIER, op. cit., p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_63/2014 et 2C\_64/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015). Ce dernier devra justifier l'origine des

montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa et les références citées ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/1155/2017 du 2 août 2017 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables (arrêts du Tribunal fédéral 2A.373/2003 du 1<sup>er</sup> avril 2004 consid. 3.2.2 ; 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 2.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 ; ATA/1307/2015 du 8 décembre 2015).

12) a. À teneur de l'art. 17 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent.

b. La LIFD ne définit pas les notions d'activité lucrative dépendante et indépendante. Ce sont la doctrine et la jurisprudence qui ont dégagé plusieurs critères permettant de les distinguer. L'élément décisif pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 100, n. 15 ; Jean-Blaise ECKERT, Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2017, ad. art. 17, p. 294, n. 6 ; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad. art. 17, p. 317, n. 16). Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur. Est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie – reconnaissable de l'extérieur – et à ses propres risques et profits.

Si elles constituent des indices, la nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) et la qualification des revenus qui en découlent pour les assurances sociales ne sont pas décisives. La qualification d'une activité comme dépendante ou indépendante doit se faire dans chaque cas particulier en fonction de l'ensemble des circonstances. Le poids respectif des divers critères applicables en la matière peut varier selon les cas. Le fait que le contribuable fournisse ses prestations sur la base d'un mandat ou qu'il jouisse d'une grande liberté personnelle dans l'organisation de son travail n'exclut pas nécessairement que l'activité en question soit, du point de vue fiscal, qualifiée de dépendante,

lorsque d'autres éléments – tels la réglementation légale et statutaire, la structure en principe collective de l'organe et l'absence de risque économique pour les administrateurs de société ou les restrictions imposées au médecin chef d'un hôpital en matière de fixation des honoraires qu'il facture à sa clientèle privée – militent en faveur d'une telle qualification (ATF 121 I 259 consid. 3c ; arrêts du Tribunal fédéral 2A.400/2006 du 17 avril 2007 consid. 6.3 ; 2A.4/2002 du 28 juin 2002 consid. 4.1).

c. En substance, on admettra l'existence d'une activité lucrative dépendante si le contribuable est soumis à un rapport de subordination et s'il n'encourt aucun risque d'entrepreneur, ce qui sera notamment le cas s'il travaille exclusivement pour un employeur, s'il n'a procédé à aucun investissement ou à des investissements limités, s'il ne dispose pas de ses propres locaux et si ses prestations sont uniquement personnelles (Jean-Blaise ECKERT, *op. cit.*, p. 220, n. 6 et les références jurisprudentielle citées). Tel est également le cas d'un patron d'une entreprise en raison individuelle générant son chiffre d'affaires exclusivement par le biais de deux sociétés anonymes qu'il domine, dont il est à la fois membre du conseil d'administration et directeur, et dont il peut de plus utiliser l'infrastructure (Arrêt de la Commission cantonale pour l'impôt fédéral direct du canton de Schwyz du 14 avril 2003 *in* RF 2004 p. 17-21).

d. À l'inverse, l'activité lucrative indépendante se définit comme celle entreprise par une personne à ses propres risques, moyennant la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie, reconnaissable de l'extérieur et à des fins lucratives. Elle peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Les critères caractéristiques de cette activité ne doivent pas être considérés de manière isolée et peuvent apparaître avec des intensités variables (ATF 125 II 113 = RDAF 1999 II 385). La doctrine en identifie cinq (Yves NOËL, *Commentaire romand – Impôt fédéral direct – Commentaire sur la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2017, ad. art. 18, p. 317, n. 2 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 108, n. 40 ss ; Julia VON AH, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, 2<sup>ème</sup> éd., 2011, p. 4 ss) :

- une organisation propre et librement choisie : critère qui met en exergue l'absence de rapport de subordination et la liberté de choix dans l'organisation qui caractérisent une activité indépendante. Une simple activité non dépendante ne devient pas indépendante si elle ne se développe pas à l'intérieur d'un cadre quelque peu structuré (locaux, horaires, etc.). L'organisation, qui ne doit pas être imposée par un tiers, peut toutefois être minimale ;

- reconnaissable de l'extérieur : le cocontractant de l'indépendant doit pouvoir reconnaître qu'il agit pour son propre compte et non pour celui d'un employeur. L'organisation n'a pas en revanche à être reconnaissable par tous, elle peut rester confidentielle pour toute personne autre que les clients ;



- mettant en œuvre du travail et du capital : le travailleur dépendant ne met à disposition que sa force de travail, tandis que son employeur lui fournit les moyens matériels et financiers permettant de transformer ce travail en produits ou en services. Dans l'activité indépendante, ces deux apports sont effectués par la même personne, à savoir l'indépendant lui-même. La force de travail peut toutefois provenir également de tierces personnes que l'indépendant engage à son service, tant que ce dernier continue de collaborer personnellement à la bonne marche de l'affaire. La part de capital peut être minime, en particulier dans les activités de conseil ;

- aux compte et risques propres du contribuable : le salarié ne voit pas sa rémunération fluctuer en fonction de la bonne marche des affaires de l'entreprise (sauf pour la partie variable de sa rémunération), contrairement à l'indépendant, dont le revenu dépend directement du nombre et de la qualité de ses cocontractants et qui supporte personnellement les pertes ;

- dans le but de réaliser un profit : en l'absence de cette volonté lucrative, l'activité exercée revêt les caractéristiques du hobby.

- 13) a. Le statut des chauffeurs de taxis rattachés à une centrale a de longue date été controversé. L'exposé des motifs sur l'ancienne LTaxis – entrée en vigueur le 15 mai 2005 et abrogée à la suite de l'entrée en vigueur de la loi sur les taxis et les voitures de transport avec chauffeur du 13 octobre 2016 (LTVTC - H 1 31) –, relève ainsi, à ce propos : « Les milieux professionnels du taxi convergent aujourd'hui dans l'analyse que le statut des chauffeurs de taxis employés, issu de pratiques vieilles de plusieurs décennies, est à ce point particulier qu'il se rapproche difficilement du contrat de travail tel que défini par le CO. Les milieux professionnels ont eu connaissance de décisions de justice récentes qui ont nié l'existence de réels rapports de travail, sur le fondement que le risque économique était supporté par le chauffeur et non par l'exploitant et détenteur du véhicule. Il existe ainsi une prise de conscience que le statut actuel du chauffeur de taxi [...] ne peut se maintenir tel quel. Les exploitants d'entreprises de taxis d'une part, et les syndicats d'employés d'autre part, ne sont pas enclins à rechercher d'autres modes de fonctionnement, notamment s'agissant de la rémunération. Les premiers craignent à la fois de vider leur entreprise et de manquer de solutions pour contrôler la recette de leurs chauffeurs-employés. Quant aux employés, toutes modifications conçues dans le sens de protection du travailleur leur fait en réalité craindre la perte d'un statut qui, de fait, est celui du chauffeur de taxi indépendant, bien qu'insatisfaisant en raison des coûts pratiqués pour obtenir l'usage du véhicule. [...] D'autres associations dénoncent le statut du chauffeur de taxi employé comme source de nombreux abus. Elles visent en particulier le phénomène de location de plaques et le recours à des déclarations de salaire purement fictives qui permettent à un chauffeur et à un employeur de payer des cotisations sociales sans lien avec la réalité et au chauffeur de bénéficier d'aides

sociales diverses indues. Seule la fixation d'un salaire minimal obligatoire serait susceptible de mettre fin à ces pratiques » (MGC 2003-2004/VII A 3183-3184).

b. L'art. 40 aLTaxis avait ainsi été adopté. Il précisait à son alinéa 1 que le titulaire d'une autorisation d'exploiter un taxi de service public ou une entreprise de taxis de service public était autorisé à employer des travailleurs salariés pour la conduite des véhicules dont il était détenteur. À teneur de l'alinéa 2 de cette même disposition, le statut d'employé n'était reconnue que si l'employeur prouvait l'existence de réels rapports de subordination (let. a) ; qu'il exerçait un contrôle sur la recette journalière du chauffeur (let. b) ; qu'il supportait seul tous les coûts liés à l'activité professionnelle (let. c) ; qu'il supportait principalement le risque économique de l'activité, ce qui était présumé si le salaire perçu par le chauffeur employé constituait un pourcentage déterminé à l'avance du montant de la recette (let. d) ; et que les cotisations sociales étaient supportées et payées conformément aux lois en vigueur (let. e). Par ailleurs, si l'exploitant n'apportait pas la preuve qu'il satisfaisait aux conditions de l'alinéa 2 ou qu'il respectait la convention collective de travail, les chauffeurs de taxis concernés étaient présumés exercer leur activité comme indépendants (art. 40 al. 5 aLTaxis).

c. Le commentaire article par article du projet de loi précisait à propos de cette disposition :

« L'actuel statut des employés des taxis avec permis de stationnement n'est pas seulement insatisfaisant. Il n'est pas compatible avec le droit fédéral et les législations sociales. [...]

Une nouvelle législation ne peut dès lors l'ignorer et proroger un tel statut d'employé. [...] des obligations beaucoup plus strictes doivent être imposées aux exploitants de taxis avec permis de stationnement dans la mesure où le numerus clausus sur les véhicules a pour effet de créer toutes sortes d'abus, dont celui bien connu de la location de plaques. Il convient donc non seulement d'imposer qu'un contrat de travail soit un réel contrat de travail, mais aussi de protéger les travailleurs, car ceux aujourd'hui qui en réalité louent le véhicule sous le couvert d'un pseudocontrat de travail le font de telle manière qu'ils cotisent à l'AVS ou au deuxième pilier dans une mesure artificiellement faible, et en cas d'incapacité de travail, d'invalidité ou de retraite, restent grandement démunis. Aussi, ce nouvel article pose le principe que l'existence d'un rapport de travail n'est reconnue que si un certain nombre de conditions sont réalisées, conditions dont la charge de la preuve incombe à l'employeur. Les cinq conditions figurant sous l'alinéa 2 ne sont en réalité que le rappel de conditions purement légales, celles découlant des art. 319 ss. CO et de la jurisprudence en la matière.

[...] Si la charge de la preuve du respect de ces conditions incombe aux employeurs, la loi pose la présomption (al. 5) que si la preuve n'est pas rapportée, le chauffeur de taxi est présumé exercer son activité comme indépendant. Dans le

statut actuel des chauffeurs-employés, et si les employeurs ne modifient pas radicalement leurs relations de travail, cette présomption s'appliquerait vraisemblablement à la plupart des chauffeurs (MGC 2003-2004/VII A 3238-3239).

d. Dans ce même commentaire article par article, il était par ailleurs relevé, à propos de l'art. 41 aLTaxis, traitant des chauffeurs indépendants au service d'une entreprise :

« Il est possible d'affirmer ici que tous les chauffeurs de taxis employés à Genève à ce jour, ne remplissent pas les conditions de l'article 40, les pratiques développées depuis des décennies permettant en réalité aux chauffeurs qualifiés d'employés d'être de véritables locataires du taxi. En rétablissant un véritable statut d'employé, le risque existe dès lors que cette révolution législative vide toutes les entreprises de leurs chauffeurs, ce qui va à l'encontre tant du service public que lesdites entreprises offrent, qu'à l'encontre du but qui est de sauvegarder autant que possible l'activité de ceux qui ont besoin de travailler et faire vivre leur famille.

Se pose dès lors la question de savoir s'il se justifie d'interdire définitivement ce qui aujourd'hui constitue une pratique ou si au contraire il ne convient pas de légaliser cette pratique, ce qui permet de contrôler que les chauffeurs indépendants au service d'une entreprise soient de réels indépendants, affiliés à une caisse de compensation. [...] C'est ainsi que ce nouvel article autorise la conclusion d'un bail à ferme entre les entreprises de taxis avec permis de stationnement et des chauffeurs disposant du droit d'être indépendants, mais soumet la conclusion d'un tel bail à ferme, au respect d'un loyer maximal fixé par le département, ledit contrôle du loyer empêchant tous abus liés à la détention du permis de stationnement. » (MGC [en ligne], Séance 21 du 21 janvier 2005 à 15h00, disponible sur <http://ge.ch/grandconseil/data/texte/PL09198.pdf>).

- 14) Dans l'ATA/969/2004 du 14 décembre 2004, le Tribunal administratif a considéré que la relation entre le recourant, exploitant d'un service de taxi et les quatre chauffeurs qu'il « employait » à des conditions comparables à celles du cas d'espèce ne pouvait être qualifiée de relation de travail au sens des dispositions pertinentes du CO : le lien de subordination faisait totalement défaut, les chauffeurs étant libres d'organiser leur temps de travail comme ils l'entendaient. Ils étaient également libres de prendre leurs vacances. Quant aux risques économiques, ils reposaient très largement sur les épaules de ces derniers qui devaient verser au recourant un montant fixe pour la location des plaques minéralogiques donnant droit au stationnement ainsi qu'un pourcentage de leurs recettes effectives. De surcroît, le fait même que les chauffeurs ne rencontraient le recourant qu'une fois par mois, ne permettait pas à ce dernier de respecter ses obligations et de contrôler notamment le temps de travail des chauffeurs, qu'il considérait comme membres de son personnel au regard de la législation fédérale

pertinente. Le Tribunal administratif avait ainsi retenu qu'il y avait eu location de plaques, prohibée par l'art. 11 aLTaxis, dans sa teneur à l'époque, et confirmé la sanction infligée par le département de la sécurité et de l'économie (ATA/969/2004 précité consid. 4).

- 15) Dans un arrêt récent en matière d'assurances sociales, la Cour de droit social du Tribunal fédéral a retenu qu'au regard des assurances sociales, les chauffeurs de taxi affiliés à une centrale devaient être qualifiés d'employés rémunérés et non pas d'indépendants, considérant que l'achat et l'entretien d'un taxi n'était pas un risque commercial – les insignes s'enlevant très facilement et les chauffeurs pouvant utiliser leur véhicule sans restriction en dehors des heures de travail à des fins privées – et que le prix de l'achat correspondait en outre aux coûts d'un véhicule privé. Par ailleurs, mis à part une contribution aux frais d'administration de CHF 775.- à la centrale, les chauffeurs n'avaient pas à prendre en charge des dépenses fixes majeures. Certains éléments laissaient par ailleurs supposer un lien de subordination, de nombreuses obligations contractuelles existant entre la centrale et les chauffeurs : les chauffeurs avaient par exemple l'obligation de participer à des cours de formation ou de perfectionnement, d'afficher le nom de la centrale sur leur véhicule et de respecter certaines règles face aux clients, soulignait le tribunal. Le délai de résiliation de trois mois parlait également pour une position dépendante (arrêt du Tribunal fédéral 8C\_571/2017 du 9 novembre 2017 consid. 2 et 3).
- 16) a. En l'espèce, à teneur du contrat de travail produit par les intimés et des déclarations des intimés et des deux chauffeurs entendus par le TAPI, les chauffeurs « employés » par la C\_\_\_\_\_ durant les années en cause payaient à cette dernière une somme mensuelle de CHF 3'500.- s'ils étaient deux à utiliser le véhicule ou de CHF 4'500.- en cas d'utilisation exclusive, comprenant le prix de location de la voiture, l'assurance responsabilité civile liée au véhicule et la « part employé » des charges sociales, et payaient l'essence du véhicule. Ils encaissaient toutes les courses, excepté celles payées par carte de crédit. Il ressort du dossier transmis par l'AFC-CH que les montants ainsi perçus par la C\_\_\_\_\_ étaient déduits du montant mensuellement dû par le chauffeur lors de son paiement au guichet. Le « salaire » des chauffeurs « employés » était ainsi constitué de toutes les recettes des courses effectuées – qu'elles aient été payées en liquide ou par carte de crédit –, déduction faite du montant forfaitaire remis mensuellement à la C\_\_\_\_\_ et des frais d'essence. Les chauffeurs remettaient mensuellement un formulaire indiquant les montants qu'ils avaient encaissés auprès des clients durant le mois. S'agissant de l'organisation, ils disposaient de quatre semaines de vacances par année, qu'ils pouvaient prendre librement à condition de déposer durant cette période le véhicule au garage, et étaient généralement libres de choisir leur horaire de travail, étant précisé que la C\_\_\_\_\_ pouvait imposer un horaire particulier en cas de besoin à teneur du contrat de travail. À chaque quinzaine, les

chauffeurs devaient remettre les disques de tachygraphie à la C\_\_\_\_\_, en même temps que le paiement au guichet.

b. Il est difficile de qualifier la relation entre la C\_\_\_\_\_ et ses chauffeurs « salariés » de purement dépendante ou indépendante au sens du droit fiscal. S'il existait en théorie un certain rapport de subordination dans la mesure où, à teneur du contrat, la C\_\_\_\_\_ pouvait imposer des horaires aux chauffeurs (ce que, en pratique, elle ne semblait pas faire) et qu'elle pouvait résilier leur contrat avec effet immédiat en cas de violations de la LCR ou des dispositions de l'aLTaxis, l'on ne peut retenir que les chauffeurs n'encourraient aucun risque d'entrepreneur ou qu'ils ne mettaient à disposition que leur force de travail, devant déboursier chaque mois plusieurs milliers de francs pour la location du véhicule et l'assurance responsabilité civile, et devant payer les frais d'essence. Par ailleurs, leur rémunération n'était pas stable mais pouvait fortement fluctuer en fonction des courses qu'ils effectuaient chaque mois.

Il sied de relever que la décision de l'AFC-CH – qui considère les chauffeurs comme dépendants – retient que la société était rémunérée pour les prestations de transport qu'elle fournissait car elle encaissait les courses payées par carte de crédit. Or, dans le cadre de la procédure d'opposition, la C\_\_\_\_\_ a expliqué qu'elle déduisait les sommes ainsi perçues des montants dus par les chauffeurs lorsqu'ils se présentaient au guichet. De ce point de vue, sa décision est donc discutable.

c. Si l'on examine la situation sous l'angle de l'aLTaxis, il paraît par contre plus évident que le statut d'employé au sens de l'art. 40 al. 2 aLTaxis ne peut être retenu. Mis à part le paiement des cotisations sociales en fonction des revenus annoncés par les chauffeurs, aucune autre condition n'est remplie : le rapport de subordination faisait partiellement défaut, la C\_\_\_\_\_ n'exerçait aucun contrôle sur la recette journalière des chauffeurs et elle ne supportait pas exclusivement le risque économique de l'activité. La relation doit donc être qualifiée d'indépendante en référence à l'aLTaxis, comme l'avait retenu le Tribunal administratif à l'ATA/969/2004 susmentionné.

d. Du point de vue des assurances sociales par contre, la relation doit être qualifiée de dépendante, comme cela ressort de l'arrêt du Tribunal fédéral 8C\_571/201 susmentionné.

e. Il ressort de ce qui précède que la situation n'est pas claire, les chauffeurs ne pouvant être considérés comme purement dépendants d'un point de vue fiscal, mais ne remplissant pas non plus tous les critères d'une activité indépendante. Toutefois, la C\_\_\_\_\_ leur a fait signer des contrats de travail et les a déclarés comme employés auprès des assurances sociales, créant ainsi l'apparence d'une relation dépendante – vraisemblablement à son avantage car cela lui a permis d'employer ces chauffeurs pour la conduite des véhicules dont elle était détentrice

au sens de l'art. 40 al. 1 aLTaxis. De leur côté, les chauffeurs, se considérant comme employés, n'ont tenu aucune comptabilité et n'ont pas été enregistrés comme indépendants auprès des assurances sociales. Par conséquent, il convient de considérer que la C\_\_\_\_\_ doit assumer l'apparence de dépendance ainsi créée, de sorte que le montant des salaires de ses employés doit effectivement figurer dans ses comptes en augmentant son chiffre d'affaires.

Le TAPI ne peut donc être suivi lorsqu'il retient que les montants correspondant aux courses payées entre les mains des chauffeurs n'avaient pas à figurer dans les comptes de pertes et profits de la C\_\_\_\_\_. Dans la mesure où ces montants constituent effectivement les salaires des chauffeurs – après déduction des montants versés par ces derniers à la C\_\_\_\_\_ pour la location du véhicule –, ils devaient figurer dans les comptes de la société. Celle-ci agissant à leur égard comme leur employeur, elle se devait de vérifier l'exactitude du salaire qu'ils lui annonçaient et ne peut se dédouaner en prétendant qu'il lui est impossible d'exercer un tel contrôle. D'un point de vue fiscal, elle avait la responsabilité, en tant qu'employeur, de fournir à ses employés une attestation écrite sur leurs salaires conforme à la réalité (art. 32 al. 1 let. a LPFisc).

Toutefois, l'AFC-GE ne peut reprendre telle quelle la décision de la TVA, au prétexte qu'il ne lui appartiendrait pas de reconstituer la comptabilité défaillante de la C\_\_\_\_\_. Les salaires des chauffeurs (ou le chiffre d'affaires correspondant pour la C\_\_\_\_\_) faisant précisément l'objet du rappel d'impôt, les contribuables sont légitimés à demander que la taxation soit reprise en leur faveur en déduisant du chiffre d'affaires nouvellement estimé les charges correspondant aux salaires des chauffeurs, y compris les charges sociales y afférentes.

À cet égard, l'on ne peut cependant suivre l'argumentation des contribuables selon laquelle ces recettes supplémentaires s'inscriraient de manière neutre au chiffre d'affaires en tant qu'elles constitueraient des salaires bruts pour le même montant. En effet, seuls peuvent être déduits du chiffre d'affaires estimé par l'AFC-GE les salaires effectivement déclarés par les chauffeurs. Il appartient ainsi aux intimés d'assumer les conséquences sur le plan fiscal de la structure particulière qu'ils ont mise en place, en supportant le supplément d'impôt correspondant aux salaires non déclarés par leurs chauffeurs.

Par conséquent, le dossier sera renvoyé à l'AFC-GE pour qu'elle rende de nouvelles décisions de taxation relatives à l'ICC et l'FD 2006 à 2010 en déduisant des chiffres d'affaires supplémentaires estimés les montants équivalents aux salaires déclarés par les employés de la C\_\_\_\_\_ durant les années en cause.

Le TAPI ayant admis le recours des contribuables, il n'a pas examiné leur grief subsidiaire portant sur la prétendue absence de justification des bases de calcul retenues par l'AFC-GE pour déterminer le chiffre d'affaires théorique des chauffeurs (à savoir le nombre de kilomètres et le coût kilométrique). Sous peine

de détourner sa mission de contrôle, la chambre administrative ne peut pas examiner ce grief qui n'a pas fait l'objet du prononcé de l'instance inférieure. Cette question souffrira dès lors de demeurer indécise en l'état, pour autant qu'elle ait encore un objet vu le cadre du renvoi à l'AFC-GE.

- 17) Compte tenu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis et le dossier renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelles décisions de taxation dans le sens des considérants qui précèdent.
- 18) Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des intimés, pris conjointement et solidairement, qui succombent. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 30 août 2017 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 juillet 2017 ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 25 juillet 2017 ;

renvoie le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles décisions de taxation ICC et IFD 2006 à 2010 au sens des considérants ;

met à la charge de Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_, pris conjointement et solidairement, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit qu'il ne leur est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - [RS 173.110](#)), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; 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 au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux

conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à Me Jacques Roulet, avocat des intimés, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeant : Mme Junod, présidente, Mme Krauskopf, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :