

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3481/2014-ICCIFD

ATA/218/2016

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 8 mars 2016**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_**  
représentés par Me Marco Rossi, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_  
**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
14 septembre 2015 (JTAPI/1108/2015)**

---

## EN FAIT

1. La procédure concerne l'impôt cantonal et communal (ci-après: ICC) et l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD) des exercices fiscaux 2007 à 2010 de Madame A\_\_\_\_\_.

Durant les années en cause, M. A\_\_\_\_\_ exploitait la boucherie « Boucherie , A\_\_\_\_\_ » en raison individuelle à Genève.

2. Les époux A\_\_\_\_\_ ont adressé leurs déclarations fiscales 2007 à 2010 à l'administration fiscale cantonale (ci-après: AFC-GE) respectivement les 17 juillet 2008, 17 septembre 2009, 15 octobre 2010 et 17 novembre 2011.

3. Il ressortait des comptes de profits et pertes afférents auxdites périodes fiscales que les résultats réalisés dans le cadre de l'exploitation de la boucherie se présentaient comme suit :

	2007	2008	2009	2010
Chiffre d'affaires	CHF 923'153	CHF 1'032'832	CHF 955'521	CHF 935'783
Bénéfice de l'exercice	CHF 69'722	CHF 59'318	CHF 60'444	CHF 47'934

Pour les années en question, M. A\_\_\_\_\_ a notamment fait valoir en déduction des achats de marchandises et de matériel de respectivement CHF 680'016.75, CHF 814'259.06, CHF 721'881.39 et CHF 715'800.91.

4. Les 13 octobre 2010, 23 mars 2011 et 8 mai 2012, l'AFC-GE a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ leurs bordereaux ICC et IFD 2007 à 2010. Non contestés, ces bordereaux sont entrés en force.
5. Le 29 juin 2012, dans le cadre d'un contrôle opéré en matière de taxe sur la valeur ajoutée (ci-après: TVA), l'administration fédérale des contributions (ci-après: l'AFC-CH) a informé M. A\_\_\_\_\_ que, sur la base des informations transmises par une partie de ses clients et par sa fiduciaire OCMI Société Fiduciaire SA (ci-après: OCMI), elle avait constaté l'existence d'un chiffre d'affaires non comptabilisé. Durant les années 2008 à 2010, il n'avait pas déclaré des recettes provenant de quatre clients pour un montant de CHF 14'025.55, sur un total de CHF 145'787.65, soit une moyenne de 9,62 %. Aucun calcul n'avait été possible pour l'exercice 2007, OCMI n'ayant transmis aucune information relative

à cette année. L'AFC-CH acceptait de ramener ce pourcentage à 8 % pour tenir compte des différentes recettes non retenues dans le sondage. En ajoutant le chiffre d'affaires ainsi calculé, sa marge brute passait de 26 % à 31 %, ce qui correspondait aux chiffres d'expériences de l'AFC-CH, en tenant compte de ses livraisons à des clubs portugais pour lesquelles il avait accepté une marge réduite. Il y avait lieu de rajouter la TVA aux reprises qu'elle effectuait.

6. Le 23 juillet 2012, l'AFC-CH a notifié à M. A\_\_\_\_\_ deux décisions d'estimation fixant le supplément de TVA dû à CHF 8'036.-.

7. Par décisions du 5 décembre 2012, l'AFC-CH a admis partiellement les réclamations de M. A\_\_\_\_\_ du 13 septembre 2012, ramenant notamment le supplément de TVA à CHF 7'736.-.

Ces décisions n'ont pas fait l'objet d'un recours devant le Tribunal administratif fédéral, de sorte qu'elles sont entrées en force.

8. Le 30 avril 2013, l'AFC-CH a indiqué à l'AFC-GE que lors d'un contrôle opéré en juin 2012, elle avait constaté que la comptabilité de M. A\_\_\_\_\_ n'était pas probante, un certain nombre d'encaissements n'ayant pas été enregistrés. Sur la base d'un sondage auprès de clients de ce dernier, elle avait déterminé le chiffre d'affaires non comptabilisé comme suit (TVA de 2,4 % comprise) :

	2007	2008	2009	2010
Chiffre d'affaires non comptabilisé	CHF 75'656	CHF 84'929	CHF 78'547	CHF 76'659

L'AFC-CH souhaitait être tenue au courant de « l'utilité » de cette communication à l'AFC-GE dans le cadre de la taxation IFD des époux A\_\_\_\_\_.

9. Par courriers recommandés du 27 septembre 2013, l'AFC-GE a informé les époux A\_\_\_\_\_ de l'ouverture à leur encontre d'une procédure de rappel d'impôt et soustraction portant sur les années 2007 à 2010. L'AFC-CH l'avait informée de l'existence d'un chiffre d'affaires non déclaré. Elle envisageait de rajouter au revenu de l'activité indépendante de M. A\_\_\_\_\_ les montants suivants :

	2007	2008	2009	2010
Montant des reprises	CHF 75'656	CHF 84'929	CHF 78'547	CHF 76'659

Sans nouvelles de leur part sous dix jours, elle leur notifierait des bordereaux rectificatifs majorés d'intérêts de retard et leur infligerait une amende dont la quotité correspondrait au montant de l'impôt soustrait.

10. Le 7 octobre 2013, les époux A\_\_\_\_\_ ont indiqué à l'AFC-GE qu'ils avaient contesté la décision de l'AFC-CH. Ils n'étaient pas d'accord avec la

méthode de calcul employée, ni avec les montants du chiffre d'affaires prétendument éludés.

11. Par courriers recommandés du 8 novembre 2013, l'AFC-GE a informé les époux A\_\_\_\_\_ de ce que les procédures en rappel et en soustraction d'impôts étaient terminées. Elle leur a notifié huit bordereaux de rappel d'impôt en procédant aux reprises annoncées le 27 septembre 2014.

Elle a également adressé à M. A\_\_\_\_\_, seul, huit bordereaux d'amende pour soustraction d'impôts, commise intentionnellement, dont la quotité se montait à une fois l'impôt éludé, au motif qu'il n'avait pas déclaré la totalité de son chiffre d'affaires.

12. Le 6 décembre 2013, les époux A\_\_\_\_\_ ont formé réclamation à l'encontre des bordereaux précités. Ils ont complété celle-ci le 28 janvier 2014.

Les décisions de l'AFC-CH du 5 décembre 2012 n'avaient en réalité pas été contestées dans les formes au vu de leur importance toute relative dans l'immédiat (CHF 7'626.- de TVA supplémentaire) et de l'ignorance des contribuables quant aux conséquences d'une telle reprise en matière d'impôts directs.

Les reprises de l'AFC-GE aboutissaient, en moyenne, à une majoration de 133,01 % des bénéfices déclarés. Si de tels redressements devaient être admis, cela signifierait que le contribuable avait soustrait régulièrement 57,08 % de son bénéfice effectif. Une telle disparité ne pouvait se justifier sur la base du seul constat initialement effectué par l'AFC-CH.

Les reprises conduisaient à un supplément d'impôt ICC et IFD de CHF 123'832.-, soit 8,82 fois le chiffre d'affaires non déclaré de CHF 14'025.55 tel que constaté par l'AFC-CH. En incluant les amendes, le supplément s'établissait à 17,64 fois le chiffre d'affaires non mentionné.

La taxation effectuée par l'AFC-CH au moyen de coefficients expérimentaux ne pouvait être reprise en matière d'impôts directs sur le revenu. L'AFC-CH avait extrapolé sur la base d'un constat qu'une partie du chiffre d'affaires n'avait pas été déclaré, que l'intégralité des recettes de M. A\_\_\_\_\_ avait été sous-estimée et ce quelles qu'en soient leurs sources (recettes issues de livraisons et recettes réalisées en magasin). Par ailleurs, les coefficients expérimentaux déterminaient des moyennes suisses qui ne tenaient pas compte du fait qu'à Genève, la pression sur les marges était largement influencée par la région frontalière. Il était aussi probable que la rentabilité à Genève fût plus faible qu'ailleurs en Suisse.

Les reprises, déterminées sur la seule base d'une communication effectuée par l'AFC-CH, dépassaient le pouvoir d'appréciation de l'AFC-GE, laquelle aurait

dû instruire le dossier par elle-même et procéder à ses propres constats et recherches de moyens de preuve.

S'agissant de l'amende, le contribuable avait davantage agi par ignorance ou négligence que par manque de collaboration, de sorte que son montant devrait être ramené à une demi-fois l'impôt soustrait.

13. Par décisions du 10 octobre 2014, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation des époux A\_\_\_\_\_.

Renseignements pris auprès de l'AFC-CH, il apparaissait que la décision sur la TVA n'avait pas été contestée et était entrée en force. Les époux A\_\_\_\_\_ n'avaient par ailleurs offert aucun moyen de preuve tendant à remettre en cause le bien-fondé des reprises TVA effectuées. Les reprises effectuées par l'AFC-GE n'étaient dès lors pas arbitraires puisque près de 10 % du chiffre d'affaires n'avait pas été déclaré. Afin de tenir compte des réalités économiques locales genevoises, elle admettait toutefois de ramener les reprises à 5 % au lieu de 8 % du chiffre d'affaires non déclaré, correspondant au chiffre d'affaires non déclaré du client le plus important de M. A\_\_\_\_\_.

Sur cette base, les reprises rectifiées s'élevaient à CHF 46'153.- pour 2007, CHF 51'886.- pour 2008, CHF 47'665.- pour 2009 et CHF 46'789.- pour 2010.

S'agissant de la soustraction d'impôt, elle maintenait le caractère intentionnel de l'infraction et, tenant compte de la diminution de l'intensité de la faute (en ramenant de 8 % à 5 % la part du revenu non déclaré) et de l'importance des montants soustraits, réduisant la quotité de l'amende aux trois quarts de l'impôt soustrait.

Le même jour, elle a notifié aux époux A\_\_\_\_\_ huit bordereaux de rappel d'impôt rectificatifs et a remis à M. A\_\_\_\_\_, seul, huit bordereaux d'amende rectifiés.

14. Par acte du 12 novembre 2014, les époux A\_\_\_\_\_ ont interjeté recours contre ces décisions devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après: TAPI), concluant à leur annulation, au renvoi de la cause à l'AFC-GE pour fixation des reprises après instruction du dossier et au prononcé d'une amende correspondant à une demi-fois l'impôt soustrait.

Ils ont repris, en les développant, les arguments exposés dans leur réclamation.

Les reprises effectuées par l'AFC-GE conduisaient, en moyenne, à une majoration de 81,08 % des bénéficiaires déclarés. Si de tels redressements devaient être justifiés, cela signifierait que M. A\_\_\_\_\_ avait régulièrement soustrait 44.77 % de son bénéfice effectif, soit des reprises de CHF 192'493.- par rapport à

des bénéfiques déclarés de CHF 237'418.-. Une telle disparité ne pouvait se justifier sur la base du seul constat initialement effectué par l'AFC-CH, qui avait déterminé l'existence d'un chiffre d'affaires non déclaré de CHF 14'025.55 sur un montant total de CHF 145'787,55.

Par ailleurs, la reprise au niveau des impôts directs effectuée au moyen des coefficients expérimentaux employés par l'AFC-CH en matière de TVA se révélait critiquable.

Les reprises effectuées par l'AFC-GE conduiraient à la faillite de M. A\_\_\_\_\_.

L'intensité de la faute commise impliquait que la quotité de l'amende aurait dû être fixée à une demi-fois du montant de l'impôt élué.

15. Dans sa réponse du 18 février 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

En omettant de procéder à l'enregistrement de l'intégralité des recettes encaissées, M. A\_\_\_\_\_ s'était placé dans une situation amenant l'AFC-GE à procéder à des reprises fondées sur des coefficients expérimentaux. Il n'avait pas prouvé que ces valeurs étaient inexactes, alors qu'elles étaient inférieures au taux de 31 % qu'elle avait mentionné.

M. A\_\_\_\_\_ ne contestait pas avoir omis de comptabiliser une partie de ses encaissements. Il avait donc déposé une déclaration fiscale inexacte. Sa faute présentait un caractère intentionnel et était d'une gravité certaine, qui justifiait une amende fixée aux trois-quarts du montant de l'impôt élué.

16. Par jugement du 14 septembre 2015, le TAPI a rejeté le recours des époux A\_\_\_\_\_.

L'AFC-GE avait effectué ses rappels d'ICC et d'IFD 2007 à 2010 en se fondant sur les redressements opérés par l'AFC-CH, entrés en force, dont M. A\_\_\_\_\_ s'était accommodé. Ce mode de procéder, conforme à la jurisprudence, ne prêtait pas le flanc à la critique. L'AFC-GE pouvait ainsi se fonder sur les reprises effectuées par l'AFC-CH. Les époux A\_\_\_\_\_ n'avaient d'ailleurs proposé aucun moyen de preuve auquel l'autorité intimée aurait dû recourir avant d'effectuer les reprises contestées. S'il était vrai que les reprises de 5% effectuées au niveau du chiffre d'affaires avaient entraîné une importante augmentation des bénéfiques, ils n'avaient fait valoir aucune déduction supplémentaire, alors qu'ils étaient fondés à le faire. Les reprises devaient ainsi être maintenues dans leur intégralité.

S'agissant des amendes, fixées aux trois quarts du montant de l'impôt élué en raison d'une soustraction intentionnelle, elles étaient appropriées à la faute commise.

17. Par acte déposé le 23 octobre 2015, les époux A\_\_\_\_\_ ont formé recours contre ce jugement par devant la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après: la chambre administrative), concluant à son annulation ainsi qu'à celle des décisions prononcées par l'AFC-GE le 10 octobre 2014, au renvoi du dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à des reprises basées sur une véritable instruction et à la fixation d'une amende pour soustraction équivalent au maximum à une demi-fois l'impôt soustrait.

Ils ont repris pour l'essentiel la même argumentation que celle développée devant le TAPI. Les reprises effectuées par l'AFC-GE étaient en disproportion manifeste avec les bénéfices nets réellement réalisés. En outre, l'estimation sur la base des coefficients expérimentaux sur laquelle s'était basée l'AFC-CH était critiquable et conduisait à un résultat choquant et arbitraire. La méthode de taxation par estimation n'était applicable qu'à titre subsidiaire, si l'administration était confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société. Or, ils avaient été disposés à remettre leur comptabilité à l'AFC-GE dès le début de la procédure. C'était donc à tort que l'AFC-GE et le TAPI leur reprochaient un défaut de collaboration. Le fait que l'AFC-GE ait accepté de ramener le pourcentage des reprises du chiffre d'affaires de 9,62% à 5% démontrait que le résultat obtenu via la méthode de calcul par extrapolation n'était pas représentative de la réalité. L'examen concret de la comptabilité de M. A\_\_\_\_\_ aurait par ailleurs permis de constater que certaines factures de clients étaient comptabilisées dans une rubrique « divers » et ne figuraient pas dans une rubrique client en particulier. L'AFC-GE avait par ailleurs excédé son pouvoir d'appréciation en n'instruisant pas le dossier par elle-même. Enfin, l'amende était disproportionnée.

Ils ont joint à leur recours des pièces comptables relatives aux années litigieuses, soit les bilans et les compte de pertes et profits 2007 à 2010, déjà transmis à l'appui de leurs déclarations fiscales, ainsi que la balance générale et des extraits de compte pour ces mêmes années.

18. Le 29 octobre 2015, le TAPI a indiqué qu'il n'avait pas d'observations à formuler.
19. Dans sa réponse du 11 décembre 2015, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

À titre liminaire, il était rappelé que le bien-fondé de l'ouverture de la procédure en rappel d'impôt n'avait pas été contesté, de sorte qu'il était acquis.

Les reprises de la TVA étaient légitimement fondées sur une estimation dans la mesure où il ressortait notamment des décisions sur réclamation de l'AFC-CH que la comptabilité de M. A\_\_\_\_\_ présentait des lacunes sur plusieurs périodes contrôlées, de sorte qu'elle n'était pas correctement tenue et donc non probante. Ces décisions n'ayant pas été contestées, elles étaient entrées en force.

Les constatations qu'elles contenaient prévalaient également dans la présente procédure. Le fait de disposer de la comptabilité de M. A\_\_\_\_\_ ne permettait au surplus pas de déterminer le montant du chiffre d'affaires qu'il avait omis de porter dans ses comptes. Il ne pouvait être pallié à cette irrégularité que par le biais d'une estimation. S'agissant de la faute de M. A\_\_\_\_\_, elle relevait bien du dol et non de la négligence. Il n'y avait aucun motif pour abaisser le montant de l'amende qui était déjà clément.

20. Dans leur réplique du 12 janvier 2014, les époux A\_\_\_\_\_ ont persisté dans les termes de leur recours, insistant sur le fait que malgré la production de l'ensemble de la comptabilité litigieuse, l'AFC-GE persistait à ne procéder à aucun examen concret et à se baser sur la méthode de taxation par extrapolation, laquelle était pourtant subsidiaire selon la jurisprudence.
21. Le 13 janvier 2016, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 53 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 - par renvoi de l'art. 145 LIFD).
2. S'agissant du droit applicable, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1, non reproduit aux ATF 140 I 68 ; 2C\_907/2012 du 22 mai 2013 consid. 5.2.2 ; ATA/406/2014 du 3 juin 2014 consid. 3).

La présente affaire concerne l'IFD et l'ICC 2007 à 2010.

Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995. S'agissant de l'ICC, la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) prévoit qu'elle s'applique dès la période fiscale 2010, les périodes antérieures étant régies par l'ancien droit (art. 72 al. 1 LIPP). Pour l'ICC, trouvent ainsi application la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), ainsi que les cinq anciennes lois fiscales (la loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - aLIPP-I - D 3 11 ; la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 - aLIPP-II - D 3 12 ; la loi sur



l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 - aLIPP-III - D 3 13 ; loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu [revenu imposable] du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14 ; loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 - aLIPP-V - D 3 16) pour les périodes fiscales 2007 à 2009 et le nouveau droit cantonal (LIPP) pour la période fiscale 2010. S'applique également la LPFisc, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2002.

3. Les questions litigieuses ont trait uniquement aux montants des reprises et des amendes. Le bien-fondé du rappel d'impôt n'est ainsi pas contesté devant la chambre de céans.
4. Dans un premier grief, les recourants reprochent à l'AFC-GE d'avoir fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA. Dans la mesure où ils avaient offert de produire leur comptabilité, l'AFC-GE aurait dû écarter la méthode de taxation par estimation.
5. Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD; art. 3 al. 1 aLIPP-IV; art. 19 al. 1 LIPP).
6. Selon le Tribunal fédéral, lorsqu'elle est confrontée au caractère déficient de la comptabilité d'une société, l'administration fiscale (en l'occurrence de la TVA) peut procéder à une taxation par estimation. Il existe deux méthodes de taxation par estimation auxquelles l'administration fédérale des contributions a recours : d'une part, la méthode reconstructive, qui vise à compléter ou reconstruire une comptabilité déficiente, et, d'autre part, la méthode des chiffres d'expérience ou coefficients expérimentaux. Il appartient au contribuable de s'accommoder de l'imprécision ou de l'approximation qui résulte nécessairement d'une estimation fiscale, laquelle a elle-même été déclenchée à cause d'une tenue lacunaire de sa comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_657/2012 du 9 octobre 2012 consid. 3 = SJ 2013 p. 446). La procédure par estimation vise à éviter que les cas où le contribuable se soustrait à son obligation de coopérer ou dans lesquels les documents comptables se révèlent incomplets, insuffisants, voire inexistant, ne se soldent par une perte d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_82/2014 du 6 juin 2014 consid. 3.1 et les arrêts cités).

Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défectueuse du contribuable, même si elles peuvent ordonner des expertises aux frais du contribuable aux conditions de l'art. 123 al. 2 LIFD (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1; 2C\_669/2008 du 8 décembre

---

2008 consid. 7.1; ATA/756/2002 du 3 décembre 2002; RDAF 2007 II 252 consid. 4.1).

Le recours à des coefficients expérimentaux, la prise en compte de l'évolution de la fortune et le train de vie du contribuable ne sont pas limités à la procédure de taxation d'office ; ce moyen est également ouvert à l'autorité dans le cadre d'une taxation ordinaire, par exemple lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (Isabelle ALTHAUS-HOURIET in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 130, § 27, p. 1262-1263).

7. L'utilisation, en matière d'impôts directs, de données d'expérience collectées par l'AFC-CH dans le cadre d'une reprise de TVA est admise par la jurisprudence (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_32/2012 et 2C\_33/2012 du 22 novembre 2012 consid. 3 ; 2C\_543/2012 du 12 novembre 2012 consid. 3.2 ; JTAPI/1343/2013 du 9 décembre 2013).
8. La procédure administrative est régie par la maxime inquisitoire, selon laquelle le juge établit les faits d'office (art. 19 LPA). Ce principe n'est pas absolu, sa portée étant restreinte par le devoir des parties de collaborer à la constatation des faits (art. 22 LPA). Celui-ci comprend en particulier l'obligation des parties d'apporter, dans la mesure où cela peut être raisonnablement exigé d'elles, les preuves commandées par la nature du litige et des faits invoqués, faute de quoi elles risquent de devoir supporter les conséquences de l'absence de preuves (arrêts du Tribunal fédéral 8C\_1034/2009 du 28 juillet 2010 consid. 4.2 ; 9C\_926/2009 du 27 avril 2010 consid. 3.3.2 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/769/2015 du 28 juillet 2015 ; ATA/573/2015 du 2 juin 2015).
9. En matière fiscale, il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation d'impôts. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1309/2015 du 8 décembre 2015 consid.5a).
10. En l'espèce, l'AFC-GE a effectivement fixé le montant des reprises d'après l'estimation du chiffre d'affaires non déclaré faite par l'AFC-CH dans le cadre du contrôle en matière de TVA effectué en 2012. Dans ces décisions du 5 décembre 2012, l'AFC-CH a notamment relevé que diverses livraisons n'avaient été ni comptabilisées ni déclarées, qu'il ne pouvait être exclu qu'il en aille de même pour l'activité réalisée en magasin, que les documents comptables du recourant ne répondaient pas entièrement aux exigences légales, notamment en raison de la

non-tenu d'un livre de caisse permettant le contrôle des recettes journalières de son magasin et que sa marge moyenne s'écartait sensiblement de celle correspondant aux chiffres d'expérience de l'AFC-CH. Il apparaissait ainsi que la comptabilité du recourant n'était pas probante et que les conditions d'une taxation par estimation étaient remplies. Le recourant n'a pas contesté ces décisions, lesquelles sont entrées en force.

Dans le cadre de la procédure litigieuse, les recourants se sont bornés à contester le fait que les reprises aient été fixées selon une taxation par estimation, sans toutefois jamais apporter, pièces à l'appui, d'éléments concrets et chiffrés qui auraient permis d'établir différemment le montant du chiffre d'affaires non déclaré. Les recourants ont pourtant eu l'occasion de faire valoir leur position et de produire des pièces à tous les stades de la procédure. À teneur du dossier, et contrairement à ce qu'ils semblent prétendre, ils n'ont toutefois jamais offert de produire leur comptabilité ou toutes autres pièces probantes et doivent ainsi supporter les conséquences de leur inaction.

Dans ce contexte, il ne peut être reproché à l'AFC-GE d'avoir effectué ses rappels d'impôts pour les années 2007 à 2010 en se fondant sur les renseignements communiqués par l'AFC-CH.

Il convient encore de relever qu'au stade du recours par-devant la chambre administrative, les recourants ont produit, pour la première fois s'agissant de certaines, des pièces comptables relatives aux périodes litigieuses, à savoir les bilans et les compte de pertes et profits 2007 à 2010, déjà transmis à l'appui de leurs déclarations fiscales, ainsi que la balance générale et des extraits de compte pour ces mêmes années. Contrairement à ce qu'ils invoquent, l'existence d'une comptabilité n'exclut pas de facto une taxation par estimation. Celle-ci intervient également lorsque les documents comptables se révèlent incomplets ou insuffisants (arrêts du tribunal fédéral 2C\_82/2014 et 2C\_657/2012 précités). En l'occurrence, la production desdites pièces comptables devant la chambre de céans ne remet pas en cause les considérations qui précèdent. En effet, d'une part, il a été établi par l'AFC-CH que la comptabilité de M. A\_\_\_\_\_ était défailante et non probante. D'autre part, ces pièces ne permettent pas d'établir le montant du chiffre d'affaires non comptabilisé dans les comptes du recourant et ne sont ainsi pas de nature à modifier le montant des reprises fixées par l'AFC-GE. Dans la mesure où les recourants admettent la présence d'un chiffre d'affaires non déclaré mais contestent les montants retenus par l'AFC-GE, il leur appartenait de chiffrer et de prouver les reprises qui auraient dû être faites. Or, les recourants, lesquels supportent le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent leur obligation d'impôts, ne tirent aucune conclusion de ces pièces, se bornant à solliciter le renvoi de la cause à l'AFC-GE.

Partant, ce premier grief sera écarté.

11. Les recourants contestent par ailleurs l'utilisation des coefficients expérimentaux dans leur situation par l'AFC-CH, dans la mesure où ils représentent des moyennes suisses ne tenant pas compte du fait qu'à Genève, la pression sur les marges se révèle largement influencée par la région frontalière et qu'il est probable que la rentabilité à Genève soit plus faible qu'ailleurs en Suisse.

Or, comme relevé à juste titre par le TAPI, l'AFC-CH n'a pas eu recours à la méthode des coefficients expérimentaux comme le prétendent les recourants, mais, appliquant une méthode reconstructive, a procédé par extrapolation. En effectuant des sondages, elle est parvenue à la conclusion que le recourant n'avait pas déclaré, en moyenne, 9,62 % des recettes provenant de quatre de ses clients. Elle a ramené ce pourcentage à 8 % et rajouté la TVA. Elle a extrapolé le résultat ainsi obtenu à l'ensemble des recettes réalisées par le recourant, pour chaque année fiscale en cause. Ce n'est que par surabondance de moyens que l'AFC-CH a cité les coefficients expérimentaux. Il a en effet relevé que le pourcentage de 31 %, correspondant à la marge de bénéfice brut recalculée sur la base du chiffre d'affaires corrigé (après estimation), était inférieure à celui de 35 % issu des coefficients expérimentaux pour la branche concernée.

Nonobstant ce qui précède, il sied par ailleurs de relever que l'AFC-GE, dans le cadre de ses décisions sur réclamation, a précisément ramené les reprises à 5 % du chiffre d'affaires non déclaré (au lieu de 8% tel que retenu par l'AFC-CH), correspondant au chiffre d'affaires non déclaré du client le plus important de M. A\_\_\_\_\_, afin de tenir compte des réalités économiques locales genevoises.

Ce grief doit ainsi également être écarté.

12. Les recourants reprochent encore à l'AFC-GE de ne pas avoir instruit le dossier par elle-même, excédant ainsi son pouvoir d'appréciation et tombant dans l'arbitraire.
13. En vertu de l'art. 130 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires.

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 (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., 2012, p. 513 n. 11). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1 ;

---

ATA/95/2016 du 2 février 2016 consid. 5 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 514 n. 12).

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 (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6<sup>ème</sup> éd., 2002, p. 416).

14. Une décision est arbitraire au sens de l'art. 9 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) lorsqu'elle viole gravement une norme ou un principe juridique indiscuté ou lorsqu'elle heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51 et arrêts cités). À cet égard, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que lorsque celle-ci est manifestement insoutenable, qu'elle se trouve en contradiction claire avec la situation de fait, si elle a été adoptée sans motif objectif ou en violation d'un droit certain (ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560 ; 132 III 209 consid. 2.1 p. 211 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C\_227/2012 du 11 avril 2012). L'arbitraire ne résulte pas du seul fait qu'une autre solution pourrait entrer en considération ou même qu'elle serait préférable. Pour qu'une décision soit annulée pour cause d'arbitraire, il ne suffit pas que la motivation formulée soit insoutenable, il faut encore que la décision apparaisse arbitraire dans son résultat (ATF 138 III 378 consid. 6.1 p. 380; 138 I 49 consid. 7.1 p. 51; 137 I 1 consid. 2.4 p. 5 ; ATF 136 I 316 consid. 2.2.2 p. 318 ; ATF 134 II 124 consid. 4.1 p. 133 et les arrêts cités).
15. En l'espèce, comme déjà exposé, l'AFC-GE pouvait se fonder sur les reprises opérées par l'AFC-CH.

Les recourants ont eu la possibilité de s'exprimer tant dans le cadre de la procédure de rappel TVA que dans la procédure en rappel et soustraction d'impôts. Dans le cadre desdites procédures, ils n'ont apporté aucun moyen de preuve permettant de fixer le montant des reprises différemment. De plus, les recourants ne sauraient reprocher à l'AFC-GE de s'être basée sur les reprises de l'AFC-CH alors qu'ils ne les ont eux-mêmes pas formellement contestées.

L'AFC-GE s'est ainsi fondée objectivement sur les pièces dont elle disposait, sans qu'il puisse lui être reproché d'être tombée dans l'arbitraire.

Mal fondé, ce grief sera également rejeté.

16. Les recourants se plaignent également du fait qu'il existe une disproportion manifeste entre le montant des reprises et les bénéfices nets régulièrement déclarés, entraînant un résultat arbitraire.

En l'occurrence, les reprises de 5 %, en sus de la TVA, effectuées sur le chiffre d'affaires ont effectivement induit une importante augmentation de bénéfice, soit une moyenne de 81,08 % pour les périodes litigieuses. Le supplément d'impôt qui en découle est par conséquent important. Cela étant, comme relevé à juste titre par le TAPI, le recourant aurait pu solliciter la déduction des charges liées à l'obtention du chiffre d'affaires ayant fait l'objet de reprises, pour les années en cause. Il était fondé à le faire dès lors que, sous réserve d'une erreur manifeste, il pouvait demander que la taxation soit reprise en sa faveur sur les points qui faisaient l'objet du rappel d'impôt (ATF 98 Ia 22 consid. 2 p. 25 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 consid. 5.3). Or, le recourant n'a jamais fait valoir de déductions supplémentaires et n'en fait toujours pas valoir dans la présente procédure.

Dans la mesure où les reprises découlent de l'estimation faite par l'AFC-CH du montant du chiffre d'affaires non déclaré pour les années 2007 à 2010, rien ne permet de conclure qu'elles seraient arbitraires.

Ce grief sera donc également écarté.

17. Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que le TAPI a intégralement confirmé le montant des reprises opérées par l'AFC-GE.
18. Le recourant fait enfin valoir que les amendes prononcées à son encontre sont disproportionnées et doivent être réduites à une demi-fois les droits soustraits.
19. À teneur des art. 175 al. 1 LIFD et 69 al. 1 LPFisc, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée, alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni de l'amende.

Selon la jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et en fixer le montant. L'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 3b ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 et les références citées).

20. a. Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments

constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/370/2015 précité consid. 4 et la doctrine citée).

b. En l'occurrence, le recourant ne conteste pas avoir omis de déclarer une partie de son chiffre d'affaires durant les années 2007 à 2010, commettant par là-même une soustraction d'impôt, mais uniquement le montant des reprises. Ce faisant, il ne fait aucun doute qu'il a violé son obligation légale de remplir sa déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité.

Les deux premières conditions objectives d'une soustraction fiscale sont ainsi réalisées.

21. Il y a donc lieu d'examiner si la condition de la faute est réalisée.

a. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence (ATA/370/2015 précité consid. 5a ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014).

b. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2<sup>ème</sup> phr. CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 précité consid. 5.4.1 et 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). La présomption susmentionnée ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et 2C\_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il faut toutefois que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (Felix RICHNER/Walter FREI/Stefan KAUFMANN/Hans Ulrich MEUTER, Handkommentar zum DGB, 2ème éd., 2009, ad art. 175 LIFD, p. 1414 s. n. 73 ; Andreas HOWALD, Steuerstrafrecht - Versuchte Steuerhinterziehung, Abgrenzung der Fahrlässigkeit vom Eventualvorsatz, in: L'Expert-comptable suisse n° 2007/3, p. 196 et 197). S'agissant de savoir si une tentative de

soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence non punissable, l'importance des montants en cause joue aussi un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est élevée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.5 et les références citées in RDAF 2012 II p. 330).

c. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art.12 CP. Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009).

La négligence implique quant à elle de porter un jugement sur le comportement de l'auteur en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce que l'auteur avait à l'esprit (Bernard CORBOZ, in Robert ROTH/Laurent MOREILLON [éd.], op. cit., ad art. 12 n. 85).

d. En l'espèce, le recourant considère que les quelques lacunes présentes dans sa comptabilité relèvent de la négligence et non d'une volonté délibérée de se soustraire à ses obligations fiscales ou d'un manque de collaboration.

Or, il n'apporte aucune explication quant à la raison pour laquelle il a omis de déclarer une partie de son chiffre d'affaires. Il y a dès lors lieu de retenir qu'en ne déclarant pas une partie de ses recettes, il s'est accommodé de la probabilité que ses taxations 2007 à 2010 se révèlent incomplètes et par conséquent, de la perte fiscale qui en résulterait. Le recourant a ainsi commis une soustraction intentionnelle.

22. Dès lors que les amendes se révèlent fondées dans leur principe, reste à examiner leur quotité.

a. En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc).

La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de



l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art.106 CP). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/647/2013 du 1<sup>er</sup> octobre 2013 consid. 11 ; ATA/337/2013 du 28 mai 2013 consid. 23).

Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2).

b. En l'espèce, l'AFC-GE a retenu que le recourant avait agi intentionnellement, tout en réduisant le montant des amendes aux trois quarts du montant de l'impôt soustrait. La chambre de céans ne peut que suivre l'avis du TAPI selon lequel, ce faisant, l'AFC-GE a fait preuve de clémence. Il convient en effet de relever la présence de circonstances aggravantes, soit le fait que les soustractions ont porté sur quatre années fiscales ainsi que sur des montants importants du chiffre d'affaires total. À l'inverse, aucun élément au dossier ne permet de considérer que l'amende devrait être réduite encore. Par conséquent, le jugement du TAPI et les décisions de l'AFC-GE seront, sur ce point également, confirmés.

23. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

24. En application des art. 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), les recourants, qui succombent, seront condamnés au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.-. Vu l'issue du litige, il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 23 octobre 2015 par Madame et Monsieur A\_\_\_\_\_ contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 14 septembre 2015 ;

**au fond :**

le rejette ;

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

dit qu'aucune indemnité de procédure ne sera allouée ;

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 des recourants, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

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

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :