
Principe de la taxation d'office dans le cas d'un contribuable indépendant



Christian Chillà
juriste,
taxadvice sàrl, Nyon

Commentaire de l'arrêt
2C_543/2012¹
du 12 novembre 2012

1 Résumé de l'arrêt

La question posée au Tribunal fédéral est de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a estimé qu'il n'y avait pas lieu de procéder à une taxation d'office du bénéfice du contribuable. Le Tribunal fédéral répond par la négative. L'intimé n'avait pas réussi à expliquer de manière plausible et prouvée à l'appui l'écart important entre le rendement kilométrique moyen résultant de ses tableaux récapitulatifs et la moyenne par kilomètre issue des données d'expérience collectées par l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC-CH). L'Administration fiscale genevoise (ci-après: AFC-GE), en absence de données probantes suffisantes, était donc obligée d'estimer ces éléments d'office. Selon notre compréhension de l'arrêt, le TF parvient à la conclusion que le contribuable indépendant qui n'est pas astreint à tenir des livres en vertu de l'art. 957 CO doit néanmoins être en mesure d'expliquer pourquoi ses rendements ne correspondent pas aux rendements moyens tels qu'ils ressortent des coefficients expérimentaux. A défaut d'une telle preuve, le contribuable doit supporter les rigueurs d'une taxation d'office. Le TF base son

raisonnement sur sa jurisprudence rendue notamment en matière de TVA. A préciser, que le différend porte uniquement sur le principe de la taxation d'office et non pas sur le caractère manifestement inexact du calcul effectué. Ce grief aurait dû être soulevé expressément par l'intimé (consid. 3.2 *in fine*).

2 La taxation d'office en bref

L'art. 130 al. 2 1^{re} phrase LIFD ainsi que l'art. 46 al. 3 LHID prévoient que l'autorité de taxation «effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes».

Le besoin de procéder à une taxation d'office découle d'une incertitude dans les faits qui empêche l'autorité de procéder à la taxation de manière complète et exacte². Cette incertitude peut découler de deux cas de figure distincts l'un de l'autre³. Lorsque le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure (*Verfahrenspflichtverletzungen*) ou lorsque les éléments imposables ne peuvent pas être déterminés avec toute la précision voulue (*unklarere*

Sachverhalt). Dans les deux cas, une taxation correcte ne peut pas être établie puisque le taxateur se trouve dans l'incapacité d'investiguer les faits (*Untersuchungsnotstand*). La taxation d'office est l'*ultima ratio* afin d'établir l'assiette imposable⁴. Le taxateur peut faire appel à l'estimation, car il se trouve dans l'impossibilité de procéder à la taxation par d'autres voies⁵. Par conséquent, il est forcé d'estimer d'office les faits incertains. En effet, le contribuable qui ne satisfait pas à ses obligations de procédure ne doit pas être avantagé par rapport à celui qui s'en est correctement acquitté⁶. Aucune faute de la part du contribuable n'est nécessaire, la taxation d'office n'ayant pas de fonction pénalisante⁷.

A cette situation d'incertitude dans les faits, il convient ensuite d'appliquer les règles sur le fardeau de la preuve⁸. Selon ces règles, l'Autorité fiscale doit en principe supporter la charge de prouver les faits qui fondent ou qui augmentent l'impôt, alors qu'il incombe au contribuable de prouver les faits qui diminuent ou annulent l'impôt⁹. Il appartient au contribuable de démontrer l'exactitude des éléments déclarés¹⁰. En revanche, il appartient à l'Autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés¹¹. Lorsqu'un fait ne peut pas être prouvé, c'est celui à qui incombe le fardeau de la preuve qui doit en supporter les conséquences¹². Si toutefois «*les preuves recueillies par l'administration fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables non déclarés, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations*»¹³. Il s'agit d'un renversement du fardeau de la preuve justifié par des éléments suffisamment probants recueillis par l'Administration fiscale.

D'une manière générale, il convient de préciser que le contribuable doit collaborer activement à l'établissement des faits et à la production des

Table des matières

- 1 Résumé de l'arrêt**
- 2 La taxation d'office en bref**
- 3 L'analyse**

- ¹ Voir texte de l'arrêt en cause en p. 322
- ² Isabelle ALTHAUS-HOURIET in YERSIN/NOËL (Edits.), *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2008, ad art. 130 n° 15.
- ³ Martin ZWEIFEL, in ZWEIFEL/ATHANAS (Edits.), *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, tome II, 2000, ad art. 130 n° 30.
- ⁴ ZWEIFEL, *op. cit.*, ad art. 130 n° 43.
- ⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *Handkommentar zum DBG*, 2^e éd., 2009, ad art. 130 n° 25.
- ⁶ Markus REICH, *Steuerrecht*, tome II, 2^e éd., 2012, p. 545 et références citées ; ASA 58, p. 670 consid. 3b.
- ⁷ REICH, *op. cit.*, p. 544 et références citées, Thomas STADELMANN, *Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen? Eine Auslegung aus richterlicher Sicht*, in RF 2001, p. 258 ss.
- ⁸ ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 130 n° 15.
- ⁹ Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^e éd., 1998, p. 142 ; ZWEIFEL, *op. cit.*, ad art. 130 n° 27 ; ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 130 n° 13 ; BERDOZ/BUGNON, *Les procédures en droit fiscal*, 2^e éd., 2005, p. 656 et s.
- ¹⁰ RIVIER, *op. cit.*, p. 138 ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *op. cit.*, ad art. 126 n° 26.
- ¹¹ ATF 2A.374/2006 du 30 octobre 2006, consid. 4.3.
- ¹² ZWEIFEL, *op. cit.*, ad art. 130 n° 27 ; ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 130 n° 13 ; BERDOZ/BUGNON, *op. cit.*, p. 656 et s.
- ¹³ ATF 121 II 257 consid. 4c/aa concernant une affaire de soustraction fiscale sous l'égide de l'AIFD.

moyens de preuves, indépendamment de la répartition objective du fardeau de la preuve¹⁴. Il s'agit du principe de collaboration (ou de coopération) prévu à l'art. 123 al. 1 LIFD¹⁵. En particulier, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte, en fournissant, sur demande, des renseignements oraux ou écrits, ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations¹⁶. En ce qui concerne les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante, la loi prévoit qu'elles doivent joindre à leur déclaration, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés¹⁷. L'ampleur de ces exigences se détermine en fonction des circonstances de chaque cas¹⁸. Cette énumération de pièces s'applique donc aux contribuables indépendants qui ne sont pas astreints à tenir une comptabilité conformément aux art. 957 ss. CO¹⁹. En revanche, si le contribuable a le devoir de tenir une comptabilité selon la forme commerciale mais qu'il ne le fait pas ou pas correctement, et qu'en raison de cela une incertitude dans les faits en découle, il doit assumer les effets qui résultent de cette violation, par exemple une taxation d'office. En effet, selon la jurisprudence du TF, dans ces conditions, le contribuable est seul responsable de ces conséquences, car l'Autorité fiscale n'a pas le devoir de préparer la comptabilité à sa place²⁰.

Dans la mesure où l'Administration fiscale parvient à la conclusion qu'une incertitude dans les faits est réalisée, elle pourra et devra alors procéder à une estimation des facteurs imposables. A cette fin, la loi propose trois moyens, à savoir les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et l'analyse du train de vie du contribuable²¹. Cette liste n'est pas exhaustive²². Il s'agit de moyens mis à la disposition du taxateur pour l'aider à estimer l'assiette de l'impôt. L'utilisation de ces outils est admise dans le cadre de ta-

xations d'office, mais également dans le cadre de taxations ordinaires²³. Dans certains cas, les coefficients expérimentaux peuvent être utilisés comme moyen de contrôle pour vérifier les résultats ressortant notamment de la comptabilité²⁴. Ce nonobstant, on ne saurait reconnaître à ces coefficients une force probante automatique, susceptible de libérer l'Administration fiscale dans tous les cas de toutes charges, notamment celle de démontrer *à l'aide de preuves suffisamment convaincantes* l'existence d'éléments non déclarés.

A notre avis, l'Autorité fiscale n'a suffisamment de raisons pour procéder à une taxation d'office que lorsque le contribuable a un devoir accru (par ex. le devoir de tenir une comptabilité) et qu'il viole cette obligation. Dans ces conditions, l'incertitude dans les faits découle du fait que la comptabilité n'est pas fiable, parce qu'elle n'est pas tenue selon les règles du droit commercial. Ce nonobstant, cela ne suffit pas en soi, encore faut-il que le contribuable ne parvienne pas à expliquer l'écart qui existe entre la comptabilité – qu'il a le devoir d'établir – et les coefficients expérimentaux. A préciser enfin, que si l'Administration peut par d'autres biais déterminer les éléments imposables, ces voies devront être préférées à la taxation d'office²⁵.

3 L'analyse

Dans son raisonnement, le TF établit d'abord que le rendement ressortant de la déclaration est largement inférieur à celui calculé par le biais des coefficients expérimentaux. Dans ces conditions, il affirme ensuite qu'il appartient au contribuable d'expliquer la raison d'un tel écart. Le contribuable invoque alors le fait qu'il a effectué divers trajets à vide et que pour certains parcours il avait été payé sur la base d'un forfait et non pas sur la base des distances réellement parcourues. Le TF constate que les informations fournies ne sont pas aptes à justifier l'écart qui

existe entre le rendement moyen résultant des pièces du contribuable et le rendement moyen calculé sur la base des coefficients expérimentaux. En effet, les coefficients expérimentaux tiennent déjà compte des trajets effectués à vide. En outre, faute de factures, l'explication selon laquelle certains trajets avaient été facturés «à forfait» ne pouvait pas être retenue. Dans ces conditions, une taxation d'office était par conséquent justifiée.

Le TF fonde son raisonnement sur la jurisprudence rendue en matière de TVA²⁶ (consid. 2.2 et 3.2). Or, en matière de TVA, les contribuables ont tous l'obligation de tenir des livres en la forme commerciale²⁷: S'ils sont inscrits au registre du commerce, leur obligation découle des art. 957 et ss. CO²⁸; quant aux contribuables TVA qui n'ont pas besoin de s'inscrire au registre du commerce, ils sont invités à se conformer également à ces dispositions²⁹, dans la mesure où ces écritures sont nécessaires au suivi aisé et sûr de chaque opération commerciale³⁰. Si cette comptabilité n'est pas tenue correctement ou que des comptes annuels, des documents et des justificatifs font défaut, l'AFC peut procéder à une détermination de la TVA par estimation³¹. Les exigences comptables en matière de TVA sont donc très étendues³², et s'apparentent fortement à celles d'une comptabilité tenue selon le droit commercial, et ceci pour tous les assujettis à la TVA.

A ce stade de l'analyse, il y a lieu de rappeler que le contribuable n'était pas inscrit au registre du commerce et n'avait donc pas l'obligation de tenir une comptabilité selon l'usage commercial, ce qui aurait permis au TF et à l'AFC-GE d'invoquer à bon droit la jurisprudence citée plus haut. En outre, le contribuable n'était pas non plus assujetti à la TVA. Par conséquent, le TF appuie ici son raisonnement sur une jurisprudence qui tient compte d'obligations que le contribuable n'avait pas. Celle-ci aurait dû dès lors être appliquée avec une certaine retenue.

¹⁴ ATF 2A.53/2003 du 13 août 2003, trad. in RDAF II 581, consid. 2.2 dans un cas de taxation d'office d'un contribuable astreint à tenir une comptabilité selon le droit commercial.

¹⁵ ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 123 n° 8.

¹⁶ Cf. art. 126 al. 1 et 2 LIFD, art. 42 al. 1 et 2 LHID ainsi que l'art. 31 al. 1 LPFisc/GE (dont la teneur est identique).

¹⁷ Cf. art. 125 al. 2 LIFD, art. 42 al. 3 LHID et art. 29 al. 2 LPFisc/GE.

¹⁸ ZWEIFEL, *op. cit.*, ad art. 125 n° 31; ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 125 n° 45.

¹⁹ ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 126 n° 14/15; Martin ZWEIFEL, in ZWEIFEL/ATHANAS (Edits.), *Kommentar SHHG*, 2^e éd., 2002, ad art. 42 n° 29 (cité ci-après: ZWEIFEL, *SHHG*); RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *op. cit.*, ad art. 125 n° 18.

²⁰ ATF 2A.53/2003 du 13 août 2003, trad. in RDAF II 581, consid. 2.3.

²¹ Cf. art. 130 al. 2 2^e phrase LIFD.

²² RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, *op. cit.*, ad art. 130 n° 67; REICH, *op. cit.*, p. 545.

²³ ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 130 n° 27.

²⁴ BERDOZ/BUGNON, *op. cit.*, p. 662 et ss.

²⁵ ZWEIFEL, *op. cit.*, ad art. 130 n° 30, qui critique la manière dont cette disposition est formulée; ALTHAUS-HOURIET, *op. cit.*, ad art. 130 n° 15.

²⁶ On se réfère ici à l'aTVA abrogée par la LTVA du 12 juin 2009 entrée en vigueur le 1 janvier 2010 RS: 641.20.

²⁷ Art. 58 aTVA et art. 70 LTVA; Per PROD'HOM, *Les procédures en droit fiscal*, 2^eme éd., 2005, p. 354 et ss; REICH, *op. cit.*, p. 717.

²⁸ PROD'HOM, *op. cit.*, p. 355 et ss; Instruction 2008 sur la TVA publiée par l'AFC, p. 251 et ss.; Pascal MOLLARD, *TVA et taxation par estimation*, in: ASA 69, p. 511 et ss.

²⁹ Instruction 2008 TVA, p. 251 et ss.

³⁰ PROD'HOM, *op. cit.*, p. 355 et ss.; Instruction 2008 TVA, p. 251 et ss.; MOLLARD, *op. cit.*, p. 511 et ss; ATF 2A_109/2005 du 10 mars 2006 consid. 2.

³¹ Art. 79 LTVA; Info TVA n° 16 de l'AFC, *Comptabilité et facturation*, du 1er janvier 2010.

³² MOLLARD, *op. cit.*, p. 511 et ss.

Il ressort tant de l'arrêt en question que de l'arrêt de l'instance cantonale précédente que le contribuable a collaboré afin de fournir l'ensemble de preuves et justificatifs nécessaires à l'établissement de sa situation fiscale. Suite aux demandes de l'Administration, il a en particulier fourni son compte d'exploitation, un tableau récapitulatif journalier pour l'année 2005 indiquant notamment les kilomètres parcourus et le chiffre d'affaires, ainsi que les disques tachygraphiques de la même année³³. Les seules pièces que le contribuable aurait pu ajouter étaient les quittances données aux clients. Toutefois, il n'avait pas (ou pas encore) l'obligation de garder une copie de telles pièces³⁴. L'AFC-GE, tout comme le TF, a alors comparé le rendement moyen découlant des pièces fournies avec la moyenne ressortant des coefficients expérimentaux établis par l'AFC-CH. Les deux résultats n'étant pas équivalents, elle a ensuite exigé du contribuable qu'il explique pourquoi son rendement moyen était inférieur au rendement moyen calculé sur la base des coefficients expérimentaux. Elle a ainsi procédé de la même manière que dans le cas du contribuable qui, astreint à tenir une comptabilité selon le droit commercial, ne le fait pas ou ne le fait pas correctement.

C'est à ce moment que l'AFC-GE et le TF ont peut-être fait le pas de trop. La question déterminante à notre avis était de savoir quel est le degré d'incertitude qui oblige l'Administration à procéder à une taxation d'office du revenu d'activité indépendante. Il aurait donc fallu déterminer d'abord si les éléments fournis n'offraient pas déjà une certitude suffisante pour qu'une taxation ordinaire puisse être effectuée. Si cela n'avait pas été le cas et qu'il n'existait pas d'autres moyens pour établir les facteurs imposables, alors l'usage des coefficients expérimentaux aurait pu se justifier, afin d'estimer un revenu qui n'était en soi pas suffisamment exact. Si le rendement résultant des pièces fournies correspon-

dait à celui ressortant de la moyenne de l'AFC-CH, on peut penser que les pièces fournies auraient été considérées comme suffisamment exactes, ce qui aurait dissuadé le fisc de procéder à une taxation d'office. L'AFC-GE a jugé de l'incertitude dans les faits sur la base des coefficients expérimentaux, exactement comme dans le cas de contribuables astreints à tenir une comptabilité. Elle a ainsi fait abstraction de la situation concrète du contribuable et n'a pas tenu compte des circonstances particulières du cas d'espèce. D'autant plus que le degré de précision des pièces à fournir selon l'art. 125 LIFD se détermine en fonction de l'ampleur de l'activité en cause, laquelle était dans le cas d'espèce relativement restreinte. Certes, il était possible de vérifier les éléments déclarés en faisant une comparaison avec les coefficients expérimentaux. Toutefois, au contraire du cas d'un contribuable ayant des devoirs accrus vis-à-vis du fisc, on ne saurait à notre avis aller jusqu'au renversement du fardeau de la preuve dans le cas d'espèce. Nous remarquons également que ni l'AFC-GE, ni le TF n'ont invoqué une évolution de fortune incohérente ou un train de vie du contribuable ne correspondant pas à ses revenus. Ces éléments auraient peut-être donné davantage d'indices quant à la véracité des chiffres déclarés.

A nos yeux, et aussi à ceux des juges précédents, le contribuable avait suffisamment prouvé les éléments déclarés, produisant même un tableau récapitulatif journalier indiquant notamment les kilomètres parcourus et le chiffre d'affaires. Ses explications étaient également plausibles et le rendement de son activité rentrait dans la fourchette des rendements servant de base pour le calcul de la moyenne de l'AFC-CH. Le contribuable n'avait donc violé aucune obligation procédurale et l'état de fait était suffisamment certain. On se demande d'ailleurs comment en l'espèce le contribuable aurait pu se comporter de manière encore plus correcte afin de justifier son rendement. Le principe d'une taxation d'of-

fice ne trouve par conséquent pas son fondement à notre avis.

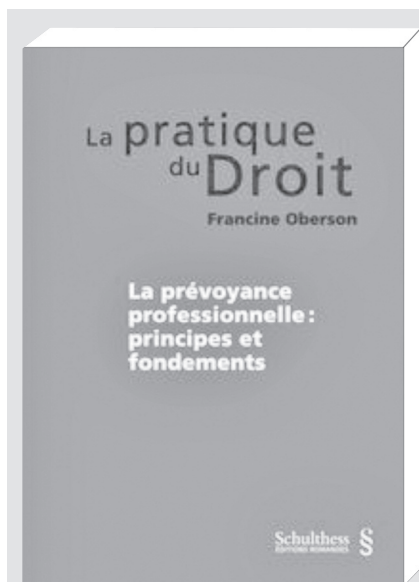
En conclusion et sans vouloir mettre en discussion la validité des coefficients expérimentaux ainsi que leur utilité pratique dans des cas où les éléments imposables ne peuvent pas être déterminés ou ne peuvent pas être déterminés avec la précision voulue, la portée qui leur est reconnue ici est tout de même surprenante. Les effets que cette jurisprudence pourrait avoir dans d'autres cas ne doit pas être sous-estimée. Il y a en effet le risque de voir les Administrations fiscales limiter leur contrôle à la comparaison des rendements déclarés avec les coefficients expérimentaux

existants, pour ensuite renverser le fardeau de la preuve sur la base de ceux-ci. Le résultat serait une application systématique, voire mécanique, de cet instrument³⁵.

³³ Consid. en faits B de l'arrêt faisant l'objet du présent commentaire et ATA/GE 226/2012 du 17 avril 2012, consid. en faits n° 8a.

³⁴ ATA/GE 226/2012 du 17 avril 2012, consid. en droit n° 10.

³⁵ Remerciements: Je tiens particulièrement à remercier Madame Danielle Axelroud Buchmann, membre de la rédaction de la Revue fiscale pour ses précieuses remarques et intéressants commentaires à ce travail.



2013

226 pages, broché,
CHF 69.–



Francine Oberson

La prévoyance professionnelle: principes et fondements

L'objectif de cet ouvrage est de donner les clés de compréhension du deuxième pilier à tous ceux qui y sont confrontés. Etayé de nombreux exemples, il démythifie le labyrinthe législatif et pose les bases et le principe de la prévoyance professionnelle sans – volontairement – aller au-delà. Cet ouvrage est divisé en cinq parties: Prescriptions minimales contenues dans la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité / Les caisses de pension / Les deux principaux sujets introduits en 1995, soit l'encouragement à la propriété du logement et le divorce / L'organisation de l'institution de prévoyance / La prévoyance professionnelle sous l'angle de la fiscalité.