

Date de dépôt: 18 février 2009

Messagerie

Réponse du Conseil d'Etat

à l'interpellation urgente écrite de M. Jacques Jeannerat : Dans le cadre des modifications prévues pour l'année fiscale 2008, l'administration fiscale cantonale cherche-t-elle à se substituer au législateur ?

Mesdames et
Messieurs les députés,

En date du 23 janvier 2009, le Grand Conseil a renvoyé au Conseil d'Etat une interpellation urgente écrite qui a la teneur suivante :

En date du 11 décembre 2008, l'administration fiscale cantonale a diffusé sur son site internet une information destinée aux associations professionnelles (information 4/2008). Elle indique qu'une nouvelle annexe B a été élaborée à l'attention des contribuables de condition « indépendante » exerçant leur activité lucrative dans notre canton.

Selon l'administration, celle-ci a pour but de simplifier la tâche des mandataires et leur relation avec l'administration et de faciliter le travail des services de taxation.

Elle se dévoile en quatre pages A4 au lieu d'une, précédemment. L'annexe B1 intègre les renseignements généraux, l'annexe B2 prévoit une récapitulation détaillée du compte de pertes et profits et du bilan. L'annexe B3 se veut être le récapitulatif des informations relatives aux stocks de marchandises, aux amortissements et aux frais de clientèle et de représentation. L'annexe B4 prévoit des renseignements sur les prélèvements en nature, les parts privées aux frais généraux de l'exploitant.

Bases légales

Dans le cadre des informations à fournir par l'indépendant, il convient de distinguer les obligations liées à la déclaration (LIFD 124 et 125 al. 2; LPFisc 26 et 29 al. 2) de celles, ultérieures, qui lui incombent en procédure de taxation (LIFD 126; LPFisc 31).

Les obligations liées à la déclaration

Les articles 124 LIFD et 26 LPFisc obligent tous les contribuables, salariés et indépendants, à remplir la formule de déclaration d'impôt.

En ce qui concerne plus particulièrement les indépendants, les articles 125 al. 2 LIFD et LPFisc 31 leur enjoignent de produire "...les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, 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 privés".

Rien dans ces textes ne suggère l'idée que l'indépendant pourrait être astreint à fournir des documents autres que ceux expressément visés, l'énumération étant clairement limitative. Dans l'immense majorité des cas, ces documents sont à la fois nécessaires et suffisants pour permettre au fisc de procéder à une taxation complète et exacte.

Rien dans ces textes ne suggère l'idée que les comptes annuels (bilan, compte de résultat) doivent être présentés selon un schéma déterminé. Aussi longtemps que les comptes annuels sont présentés conformément aux règles de la comptabilité commerciale (CO 957 – 963), ils fournissent une base parfaitement idoine aux démarches à entreprendre par le fisc dans le cadre de la taxation.

Par ailleurs, les comptes conformes aux règles de la comptabilité commerciale :

- constituent un moyen de preuve qualifié ;*
- ont le caractère de titre (notamment CP 251) ;*
- sont opposables au fisc ;*

C'est aussi la raison pour laquelle il n'existe pas, en Suisse, de droit comptable général et de droit comptable fiscal : le fisc se réfère à la comptabilité générale qu'il considère comme "déterminante", tout en insistant, bien entendu, sur la condition de régularité des comptes. Ne sont déterminants que les comptes conformes à la loi. Sous réserve, naturellement, des correctifs d'ordre fiscal qu'il convient d'y apporter.

Collaboration ultérieure

Si, en règle générale, une déclaration accompagnée des comptes permet de procéder à une taxation conforme, l'exception vient aussitôt confirmer la règle. C'est pourquoi les articles 126 LIFD et 31 LPFisc énumèrent les informations que le contribuable doit fournir à l'autorité de taxation si cette dernière estime qu'elle ne dispose pas de tous les éléments nécessaires à une taxation complète et exacte. Il peut s'agir de "...renseignements oraux ou écrits, livres comptables, pièces justificatives, attestations ainsi que des pièces concernant les relations d'affaires".

Ces dispositions donnent un pouvoir d'appréciation assurément très large à l'autorité fiscale pour déterminer, dans chaque cas d'espèce, les informations qu'il incombe au contribuable de fournir. Aussi, les cas classiques de demandes de renseignements portent-ils sur les frais généraux, les amortissements et provisions, et réserves sur stock, cas échéant également sur la part privée de certaines dépenses prises en charge par l'entreprise.

Le droit du fisc d'obtenir des renseignements complémentaires n'est toutefois pas sans limites. En vertu du principe de la proportionnalité, les renseignements doivent être à la fois nécessaires et pertinents dans le contexte donné; la production d'informations complémentaires ne doit pas engendrer un coût prohibitif ou atteindre le contribuable, inutilement, dans sa sphère privée. Il incombe donc au taxateur de procéder à un premier examen de la déclaration et des comptes pour déterminer s'il peut, sans risque de se tromper, fixer l'assiette de l'impôt, ou si d'autres renseignements – nécessaires, pertinents, proportionnels – doivent être demandés avant de passer à l'étape suivante.

La grande confusion

Le Guide récemment édité par l'Administration fiscale cantonale impose aux indépendants l'obligation de produire, ensemble avec la déclaration, la plupart des renseignements que le fisc peut légitimement obtenir dans le cadre de la procédure de taxation. En d'autres termes, l'Administration passe carrément outre la règle posée par les articles 125 LIFD al. 2 et 29 al. 2 LPFisc pour déclarer que ce sera l'exception des articles 126 LIFD et 31 LPFisc qui doit s'appliquer indifféremment à tous les cas. En langage comptable, le fisc procède à une consolidation avant la lettre de deux phases distinctes de la procédure fiscale.

Même si l'on peut éprouver un certain sentiment de sympathie pour toute mesure destinée à simplifier le travail de l'autorité fiscale, on doit se demander si, en l'occurrence, l'administration a suffisamment réfléchi aux pouvoirs qui sont les siens dans le développement du droit fiscal suisse et genevois.

Le principe de la légalité voudrait, en effet, que l'administration fonde ses démarches sur un texte légal adopté par le législateur fiscal, en l'occurrence un vote par les Chambres fédérales (sous réserve de référendum facultatif) ou encore par le Grand Conseil (sous réserve de référendum obligatoire). En émettant une nouvelle règle relative aux informations que le contribuable doit fournir avec la déclaration, l'administration se substitue au législateur. Elle ne peut pas davantage se fonder sur une délégation expresse. Nous sommes en présence d'un évident excès de pouvoir.

La direction de l'administration, justifie son action par les recommandations de la commission d'évaluation des politiques publiques (CEPP) contenues dans un rapport qu'elle a produit sur la taxation des indépendants. En bref, elle vise à obtenir des informations plus détaillées sur la situation des contribuables.

Déclaration non-conforme déposée

Dans la mesure où l'administration refuserait le dépôt d'une déclaration conforme selon les articles 125 al. 2 LIFD et 29 al. 2 LPFisc, ou refuserait d'engager la procédure de taxation sous prétexte que les informations définies dans le nouveau Guide ne lui auraient pas été communiquées avec la déclaration, quels seraient les moyens de défense du contribuable affecté ?

Dans ce cas de figure, le contribuable serait fondé à refuser ces informations, à tout le moins aussi longtemps que l'administration n'établisse le caractère nécessaire et pertinent desdites informations dans le cas d'espèce, conformément au principe de la proportionnalité. Ce faisant, le contribuable remettrait l'administration à la place qui serait la sienne en procédure de taxation, quitte à obtempérer si, lors d'un deuxième essai, l'administration prouve que la collaboration ultérieure du contribuable lui est nécessaire pour faire son travail : cela promet de jolis aller-retour avant que le taxateur daigne scruter déclaration et comptes pour voir ce qui y manque.

Le but de l'opération – simplification administrative – ne sera donc pas atteint, bien au contraire. Il faudra plutôt s'attendre à une avalanche de contentieux. L'issue finale ne saurait faire de doute : pour avoir violé le principe de la légalité (et celui de la proportionnalité), Genève se fera, une fois de plus, censurer par le Tribunal fédéral. Dommage pour les heures de travail de spécialiste investies par l'Administration fiscale dans un projet inutilement controversé.

Ma question est la suivante :

L'administration fiscale cantonale a-t-elle mesuré l'impact financier du surcoût administratif pour ses administrés et pour ses propres services ?

REPONSE DU CONSEIL D'ETAT

Le Conseil d'Etat entend répondre comme suit à la présente interpellation ainsi qu'aux IUE 715 et 716, toutes trois ayant le même auteur et le même objet.

Le nouveau questionnaire est conforme au droit fédéral et cantonal

Aspect matériel

La page « B » de la déclaration fiscale des personnes physiques, consacrée à l'activité indépendante, a été modifiée en 2008. Par rapport à l'ancienne formule, la nouvelle mouture vise à demander, au stade de la déclaration, des informations nécessaires à la taxation qui, en pratique, faisaient l'objet de demandes de renseignements systématiques.

Ces renseignements reposent notamment sur les dispositions des articles de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du 14 décembre 1990 (LHID), et de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc), applicables aux indépendants, qui définissent le produit de l'activité indépendante imposable et qui traitent de la procédure de taxation.

Ainsi, est imposable le produit de l'activité indépendante, « *défini comme tout avantage matériel obtenu en relation avec l'activité indépendante qu'exerce le contribuable de telle sorte que l'un n'aurait pas été acquis sans l'autre. Son montant est déterminé d'après l'évolution du patrimoine professionnel; il est constitué par la différence entre l'état de ce patrimoine*

en début et en fin d'exercice, augmentée des prélèvements privés et diminuée des apports »¹.

D'autre part, le contribuable a l'obligation de remplir une déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète en indiquant tous les éléments du revenu, du bénéfice, de la fortune ou du capital, qu'ils soient imposables ou non (art. 26, lettre a, LPFisc).

Les renseignements demandés au contribuable indépendant, figurant sur l'annexe B, entrent parfaitement dans le cadre mentionné aux alinéas précédents et peuvent donc être exigés au stade de la déclaration d'impôt déjà.

A noter encore que « *le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable* » (art. 26, al. 3, LPFisc).

Aspect formel

L'article 102, alinéa 2, LIFD prévoit notamment que l'administration fédérale des contributions peut prescrire l'utilisation de formules déterminées. Ces formules existent mais n'ont pas de caractère obligatoire et ne sont généralement pas appliquées par les cantons, ne serait-ce qu'au motif qu'elles ne tiennent pas compte des spécificités locales. Ainsi, le modèle de déclaration fiscale établi par l'Administration fédérale des contributions ne prive pas notre canton de la possibilité d'établir ses propres formules.

En ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux, l'article 71, alinéa 3, LHID prévoit certes que les déclarations d'impôt et leurs annexes sont établies sur des formules uniformes dans toute la Suisse. A ce jour, cette disposition n'a toutefois pas été traduite dans les faits, ne serait-ce qu'au motif que les législations cantonales conservent un certain nombre de spécificités. Au demeurant, la doctrine indique que « la procédure de déclaration a lieu sur des formules cantonales. L'article 71, alinéa 3, LHID a une valeur avant tout programmatique »². Ainsi, en l'absence d'une déclaration fiscale identique sur tout le territoire helvétique, notre canton est contraint, comme jusqu'à présent, d'utiliser ses propres formulaires. Ceci concerne l'ensemble de la déclaration et non pas uniquement la page relative aux indépendants.

¹ Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, deuxième édition entièrement refondue, p. 344.

² Y. Noël/D. Yersin [éd.], *Commentaire romand de l'impôt fédéral direct*, 2008, p. 1086.

En conséquence, et vu l'absence de déclaration uniforme valable sur tout le territoire suisse, le nouveau formulaire pour indépendants est conforme au droit, y compris au regard de la LHID.

Par ailleurs, et de manière générale, on relèvera que la formule genevoise dédiée aux indépendants contient environ 50 rubriques. En revanche, le modèle de questionnaire fédéral contient environ 70 rubriques pour les indépendants qui tiennent une comptabilité commerciale et environ 57 rubriques pour les autres (le décompte exact du nombre de rubriques dépend de la manière dont elles sont comptées). On constate donc que le questionnaire genevois pour les indépendants n'est pas davantage pointilleux que le questionnaire fédéral. Il ne contient aucun piège. D'autres cantons ont également des questionnaires comparables (Vaud, Zurich notamment).

En conclusion, la nouvelle page « indépendants » de la déclaration fiscale respecte le droit fédéral et cantonal.

Le nouveau questionnaire a pour but une efficience accrue de l'Administration

En réalité, l'existence d'une nouvelle page « B » est motivée par une volonté d'efficience.

L'objectif visé avec la nouvelle mouture de la page « indépendants » vise à simplifier la tâche tant des contribuables que de l'administration fiscale. En effet, cette dernière adresse chaque année plusieurs milliers de demandes de renseignements aux contribuables de condition indépendante. Le fisc espère que la nouvelle formule permettra de diminuer ces demandes de renseignement. Au demeurant, la doctrine rappelle que *« les annexes portent sur des situations de fait fréquentes qui, d'expérience, nécessitent souvent des mesures d'instruction complémentaire. Le but de l'exigence des annexes est de fournir à l'autorité, pour un grand nombre de contribuables, les informations nécessaires pour qu'elle puisse procéder à la taxation sans mesures d'instruction supplémentaires. Le contribuable lui-même aura avantage à s'acquitter de ses obligations en une seule démarche, étant dispensé d'assurer, dans le cas normal, un suivi après le dépôt de sa déclaration »*³

³ Y. Noël/D. Yersin [éd.], *Commentaire romand de l'impôt fédéral direct*, 2008, p. 1219.

Le nouveau questionnaire n'est pas destiné à augmenter les possibilités, pour le fisc, de revenir sur des taxations en force.

L'auteur de l'interpellation urgente cite, comme exemple, la question posée dans le questionnaire portant sur le caractère justifié par l'usage commercial des frais de clientèle et de représentation. Or, cette question s'explique par le fait que ces frais ne sont déductibles fiscalement que lorsqu'ils sont justifiés par l'usage commercial. Il est donc normal que le fisc s'assure que tel est bien le cas. Cette question n'augmentera pas les possibilités, pour l'administration, d'opérer des rappels d'impôt. En effet, déjà à l'heure actuelle, le fisc peut revenir sur des taxations en force lorsqu'il apparaît, après coup, que le contribuable a porté en déduction des dépenses de nature privée.

L'auteur de l'interpellation urgente se réfère à l'article 151 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et à l'article 59 de la loi de procédure fiscale (LPFisc). Ces dispositions prévoient qu'un rappel d'impôt est exclu lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que le département en a admis l'évaluation, même si cette évaluation était insuffisante. Or, même avec l'ancien formulaire pour les indépendants, ces dispositions ne protègent pas d'un rappel d'impôt et d'une pénalité le contribuable qui aurait déduit des frais privés.

Au bénéfice de ces explications, le Conseil d'Etat vous invite, Mesdames et Messieurs les députés, à prendre acte de la présente réponse.

AU NOM DU CONSEIL D'ETAT

Le chancelier :
Robert Hensler

Le président :
David Hiler