

## **BGer 2C\_333/2017 vom 12. April 2018**

Bundesgericht, 2018-04-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_333\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_333_2017)

FR: TF 2C\_333/2017 du 12 avril 2018

IT: TF 2C\_333/2017 del 12 aprile 2018

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

La voie du recours en matière de droit public est ouverte ( art. 82 let. a LTF ); cette voie de droit est confirmée par l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la détermination du bénéfice imposable étant une matière harmonisée aux art. 24 ss LHID .

#### **E. 1.2**

Dans son jugement du 18 décembre 2015, le Tribunal administratif de première instance avait partiellement admis le recours de l'intimée, annulé les décisions sur réclamations du 23 juillet 2014 et renvoyé la cause à l'autorité de taxation qui devait calculer les reprises de façon différente. Bien que le dispositif de l'arrêt du 21 février 2017 de la Cour de justice ne mentionne que le rejet des recours des deux parties, dans les considérants de son arrêt, cette autorité a expliqué le mode de calcul que l'autorité de taxation devait appliquer pour les nouvelles taxations, afin de fixer les reprises à effectuer, et a jugé que le "raisonnement appliqué par le Tribunal administratif de première instance" devait être confirmé. L'arrêt de la Cour de justice du 21 février 2017, qui se substitue à celui du 18 décembre 2015 du Tribunal administratif de première instance compte tenu de l'effet dévolutif complet du recours auprès de ladite cour (arrêt 2C\_841/2016 du 25 août 2017 consid. 1.4), constitue ainsi un arrêt de renvoi, puisqu'à sa suite l'autorité de taxation doit à nouveau procéder au calcul des reprises à effectuer. Il ne s'agit donc pas d'une décision finale au sens de l' art. 90 LTF , mais d'une décision incidente.

En vertu de l' art. 93 al. 1 LTF et sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (cf. art. 92 LTF ), les décisions incidentes ne peuvent faire l'objet d'un recours au Tribunal fédéral que si elles peuvent causer un préjudice irréparable (let. a) ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (let. b). Selon la jurisprudence, une autorité qui serait tenue, à la suite d'une décision de renvoi, de rendre une nouvelle décision qui, de son point de vue, serait contraire au droit, sans pouvoir par la suite la remettre en cause devant l'instance supérieure, est réputée subir un préjudice irréparable au sens de l' art. 93 al. 1 let. a LTF ( ATF 138 V 106 consid. 1.2 p. 109).

En l'espèce, l'arrêt attaqué invite l'Administration fiscale cantonale, de manière contraignante, à rendre une nouvelle décision en calculant les reprises à effectuer selon une méthode déterminée qui n'est pas celle prônée par l'autorité de taxation, décision qu'elle ne pourrait plus attaquer par la suite ( ATF 134 II 124 consid. 1.3 p. 128; 133 V 477 consid. 5.2 p. 483). Par conséquent, le recours de l'Administration fiscale cantonale est recevable sous l'angle de l' art. 93 al. 1 let. a LTF .

### **E. 1.3**

Pour le surplus, le recours a été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 LTF ) par l'Administration fiscale cantonale, qui a qualité pour recourir ( art. 146 LIFD , 73 al. 2 LHID et 89 al. 1 LTF), contre une décision d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale ( art. 86 al. 1 let . d LTF).

I. Impôt fédéral direct

### **E. 2**

Il est acquis que l'intimée a procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en payant des montants surfaits pour la location de véhicules et de bennes appartenant à l'actionnaire, A.Y.\_\_\_\_\_, et à son fils, B.Y.\_\_\_\_\_. Le litige porte sur la façon dont les reprises doivent être calculées.

### **E. 3**

L'autorité précédente a exposé le droit applicable et la jurisprudence relative à la procédure de taxation ( art. 124 ss LIFD ), à la notion de bénéfice et de distribution dissimulée de bénéfice, y compris le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length"; art. 58 al. 1 let. a et let. b LIFD ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119), de façon correcte et détaillée, de sorte qu'il y est renvoyé.

### **E. 4**

Selon la recourante, la Cour de justice a indûment renversé le fardeau de la preuve. Cette autorité a reconnu l'existence de prestations appréciables en argent et aurait donc ainsi considéré que la recourante avait amené suffisamment d'indices démontrant que le montant des locations des machines de chantier et des camions étaient surévalués. Cette constatation aurait dû renverser le fardeau de la preuve: il appartenait, dès lors, à l'intimée d'apporter la preuve que les charges comptabilisées étaient conformes à l'usage commercial. Or, la Cour de justice a estimé que les pièces fournies par l'intimée n'étaient pas probantes car les prix retenus étaient trop élevés en ce qu'ils incluaient dans le prix de location des éléments qui ne pouvaient lui être facturés, comme par exemple l'entretien; en outre, ils étaient fondés sur des prix de location pratiqués au mois, alors que l'intimée louait les biens sur une durée illimitée, et ces prix étaient ceux d'une société tierce valables pour 2010, alors que les reprises concernaient aussi d'autres années. En écartant la méthode retenue par la recourante, alors que l'intimée n'avait pas réussi à démontrer que les charges qu'elle avait comptabilisées étaient justifiées commercialement, la Cour de justice aurait violé le principe de répartition du fardeau de la preuve.

### **E. 4.1**

Il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ( ATF 105 Ib 382 ) ou qui l'augmentent, alors que le contribuable doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance ( ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Dans le cadre d'une procédure de rappel d'impôt et d'amende, cette autorité doit prouver que l'imposition est incomplète (RDAF 1993 32 consid. 2b p. 35, 2A.299/1989).

Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle

disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires ( ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158). Par ailleurs, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus ( ATF 137 III 226 consid. 4.3 p. 235; 128 III 22 consid. 2d p. 25).

#### **E. 4.2**

En l'espèce, l'autorité de taxation, comme il le lui incombait, a prouvé qu'il y avait eu des distributions dissimulées de bénéfice et la Cour de justice a conclu que les prix pratiqués pour la location des véhicules appartenant à l'actionnaire et à son fils ne répondait pas à l'usage commercial, ce que l'intimée ne conteste plus. Cet élément établi, il s'agissait de fixer le montant des reprises à opérer pour le rappel d'impôt et, par conséquent, de déterminer la méthode à appliquer pour fixer ces reprises. Or, dans un tel cas, la détermination de la valeur vénale de biens ou de services n'est pas qu'une pure question de fait. Celle-ci doit être conforme aux principes du droit fédéral et respecter le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length"), la loi ne prévoyant pas de règles en la matière (sous exception de l' art. 58 al. 3 LIFD, non pertinent ici). D'ailleurs, le Tribunal fédéral revoit librement si la méthode choisie respecte le principe de pleine concurrence (Archives 83 p. 611, 2C\_1082/2013 consid. 5.5). L'autorité précédente pouvait donc, tout en admettant qu'il y avait eu distribution dissimulée de bénéfice, ne pas accepter la façon dont l'autorité de taxation avait calculé les reprises quant à la surfacturation des locations de véhicules; ce faisant, elle n'a en aucune façon violé la répartition du fardeau de la preuve, puisqu'est en cause l'application du droit. Partant, le grief de la recourante tombe à faux.

#### **E. 5**

La constatation susmentionnée, à savoir que la détermination de la méthode à appliquer, afin de fixer le montant des reprises, doit être conforme aux principes du droit fédéral, aboutit également à rejeter le grief relatif à l'appréciation arbitraire des preuves, puisqu'il ne s'agit pas d'appréciation des preuves. En contestant le mode de calcul préconisé par l'autorité inférieure pour la location des véhicules de l'actionnaire et de son fils par la société intimée pendant les années 2002 à 2010, la recourante s'en prend à l'application du droit fédéral, ce qui sera examiné ci-dessous.

#### **E. 6**

L'objet du litige porte sur la méthode à appliquer afin de déterminer de façon objective et concrète le montant de la location des véhicules en cause qui aurait été convenu entre personnes indépendantes ("Drittvergleich"), c'est-à-dire en fonction du principe de pleine concurrence (cf. supra consid. 3).

##### **E. 6.1**

En l'espèce, l'intimée a loué, de 2002 à 2010, différents véhicules appartenant à son actionnaire, A.Y.\_\_\_\_\_, et à son fils, B.Y.\_\_\_\_\_. Elle les louait depuis leur acquisition par les raisons individuelles de l'actionnaire et de son fils jusqu'à leur revente ou leur mise au rebut; des loyers étaient ainsi versés indéfiniment pour des biens amortis dont la société n'acquerrait jamais la propriété. L'intimée prenait, en outre, à sa charge la totalité des coûts relatifs à ces actifs (immatriculation, entretien, réparation, etc.); elle supportait et gérait les risques entrepreneuriaux, alors que les raisons individuelles de l'actionnaire et de son fils ne supportaient que les risques liés à l'immobilisation des fonds ayant permis l'achat des actifs. Les montants des locations, pour les périodes concernées, s'élevaient environ au triple de la valeur d'acquisition des actifs (des loyers d'environ 15'300'000 fr. ont été versés

pour des actifs d'une valeur d'acquisition totale d'approximativement 5'000'000 fr.). Il s'agit donc de déterminer les reprises à opérer.

### **E. 6.2**

La Cour de justice a estimé que le fisc devait procéder à de nouveaux calculs, se fondant non pas sur le modèle du leasing, mais en prenant en compte, d'une part, des prix de location usuels, déduction faite des charges supportées par l'intimée et, d'autre part, "la durée de location des véhicules dépassant les années d'amortissement de leur valeur initiale".

Il apparaît d'emblée qu'il n'est pas judicieux de se baser sur les tarifs de location usuels, même en les corrigeant en en déduisant les charges supportées par l'intimée (ce qui, au demeurant, serait impossible à réaliser, selon la recourante, car la comptabilité de l'intimée ne serait pas assez détaillée pour déterminer ces montants), comme le suggère la Cour de justice. En effet, les tarifs dont il est question énumèrent des locations à la journée, à la semaine ou au mois. Ceux-ci ne sauraient ainsi représenter le montant qui pourrait être demandé pour un objet loué sur toute la durée de sa vie économique. Les tarifs de location sont dégressifs: une location sur le long terme induit une diminution du tarif. Comme le souligne la recourante, ce point est démontré par l'offre de location de la société

E.\_\_\_\_\_ SA pour un camion à quatre essieux fournie par la recourante: le tarif est de 522 fr. pour la journée, de 1'810 fr. à la semaine et de 6'778 fr. pour le mois; le prix journalier multiplié par trente (15'660 fr.) ou le prix hebdomadaire multiplié par quatre (7'240 fr.) donne des résultats plus élevés que les 6'778 fr. indiqués comme location mensuelle, contrairement à ce qu'avance l'intimée. Ainsi, on ne peut pas prendre un tarif au mois et le multiplier par douze, et ce sur de nombreuses années, même avec des aménagements à apporter ensuite au résultat obtenu (déduction des charges prises en compte par l'intimée, etc.), comme le suggèrent les juges précédents. En outre, durant la procédure, aucune partie n'a démontré qu'il existait des tarifs de location pour des biens loués sur une durée illimitée.

Pour sa part, la recourante explique que le prix usuel d'une location de véhicules comporte les éléments suivants:

- amortissement du véhicule,
- coût du financement,
- entretien et réparation,
- assurances, taxes et immatriculation,
- marge (visant à couvrir les charges fixes et à réaliser un bénéfice approprié).

La solution des juges précédents, consistant à retrancher de ce prix hypothétique, les charges assumées par la recourante (frais d'entretien, de réparation, d'assurances, de taxes et d'immatriculation) aboutit à retenir les amortissements, les coûts de financements et la marge. Comme susmentionné, la marge comprise dans le prix usuel d'une location décroît avec la durée de location (plus la location est longue, plus le prix de location est favorable et plus la marge est réduite). Or, dans le présent cas, les biens sont loués pour la totalité de leur vie économique. Il faut donc suivre la recourante en tant qu'elle argumente que le prix tel qu'il devrait être pris en compte se rapproche d'un leasing qui calcule des marges tenant précisément compte d'une location couvrant toute la vie économique du bien. L'intimée se

trompe lorsqu'elle prétend que cette façon de calculer les reprises lui impose un modèle économique (le leasing) en lieu et place de celui qu'elle a choisi, à savoir la location. Ce modèle est simplement celui dont les tarifs sont les plus adéquats pour déterminer les reprises à effectuer compte tenu de la façon dont a procédé l'intimée, étant souligné que le leasing peut aussi être un leasing de pure location (sans option d'achat). En outre, comme le note la recourante, le leasing intègre un montant pour le remplacement du bien loué voire son acquisition: s'il ne devait pas être tenu compte de ces éléments, les montants pris en compte à titre de location seraient inférieurs à ceux calculés par la recourante et, partant, les reprises supérieures à celles déterminées. Il est encore relevé que les taux d'intérêts retenus à bon droit par la recourante pour le leasing sont basés sur les taux définis dans ses lettres-circulaires pour les crédits commerciaux consentis aux actionnaires à leur société et sont calculés sur la valeur résiduelle des biens à la fin de l'année.

La recourante a fondé ses calculs sur un remboursement annuel de la valeur des camions s'étalant sur cinq ans (quatre ans pour les bennes). La Cour de justice et l'intimée estiment que si, comptablement, les camions et bennes peuvent être amortis sur une période de respectivement cinq et quatre ans, leur durée de vie économique est plus longue; il faudrait ainsi prendre en compte des locations allant au-delà des quatre et cinq ans admis. A cet égard, il est relevé, premièrement, qu'il ressort du dossier que les raisons individuelles détentrices des engins les ont amortis sur cinq ans. Secondement, la recourante a établi trois tableaux prenant en considération un remboursement annuel sur une période de respectivement cinq, dix et quinze ans. Ces documents démontrent que si la durée des amortissements devait s'étaler sur plus de cinq ans, les amortissements pour les années litigieuses (2002 à 2010) seraient inférieurs à ceux retenus pour cinq ans et, partant, les reprises pour lesdites années supérieures à celles effectuées (12'700'000 fr. pour dix ans et 12'900'000 pour quinze ans). Ainsi, compte tenu de l'interdiction de la reformatio in pejus, il n'est pas nécessaire d'examiner s'il convenait de prendre en compte une déduction pour la mise à disposition des biens après cinq ans.

### **E. 6.3**

Le recours doit donc être admis en tant qu'il concerne l'IFD des périodes fiscales 2002 à 2010.

## **II. Impôts cantonal et communal**

### **E. 7**

Conformément à l' art. 24 al. 1 LHID , l'art. 12 de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM/GE; D 3 15), dans sa teneur en vigueur jusqu'au 29 mars 2016 et applicable à la présente affaire qui se rapporte aux périodes fiscales 2002 à 2010, prévoit que le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes, ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société sont considérés comme bénéfice net imposable. Il pose le même principe que l' art. 58 LIFD en matière de distribution dissimulée de bénéfice (arrêt 2C\_209/2013 du 16 janvier 2014 consid. 4) qui comprend le principe de pleine concurrence. Dès lors, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct quant aux reprises à effectuer pour les périodes fiscales 2002 à 2010 s'appliquent mutatis mutandis à l'impôt sur le bénéfice cantonal et communal desdites périodes.

En conséquence, le recours est également admis en tant qu'il concerne les ICC de ces périodes.

### III. Prescription

#### E. 8

Il s'agit toutefois d'encre examiner la question de la prescription ou de la péremption. Ces points relèvent en effet du droit matériel que le Tribunal fédéral examine d'office ( ATF 138 II 169 consid. 3.2 p. 171) tant pour l'IFD que les ICC (cf. arrêt 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3).

#### E. 8.1

En vertu de l' art. 152 al. 3 LIFD , le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte. Conformément à l' art. 53 al. 3 LHID , l'art. 61 al. 3 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale (LPFisc; RS/GE D 3 17) pose le même principe.

La prescription absolue de quinze ans a commencé à courir après la fin de la période de taxation, à savoir en ce qui concerne la période 2002, le 1er janvier 2003 pour être atteinte le 31 décembre 2017. Partant, le rappel d'impôt relatif à la période fiscale 2002 est prescrit aussi bien pour l'IFD que les ICC.

#### E. 8.2

Quant à la soustraction d'impôt, l' art. 184 LIFD , en vigueur depuis le 1er janvier 2017 (cf. la loi fédérale du 26 septembre 2014 sur l'adaptation de la LIFD et de la LHID aux dispositions générales du code pénal [RO 2015 779]), prévoit:

"

1 la poursuite pénale se prescrit:

a. [...]

b. en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans:

1. à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète, ou pour laquelle l'impôt à la source n'a pas été perçu conformément à la loi (art. 175, al. 1),

2. [...].

2 La prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182, al. 1) avant l'échéance du délai de prescription."

Avant le 1er janvier 2017, la poursuite pénale de la soustraction consommée se prescrivait par quinze ans, par le jeu de l'ancien art. 184 al. 1 let. b et al. 2 LIFD (RF 71/2016 p. 882, 2C\_173/2015 consid. 5.1.1).

L' art. 58 al. 2 let. a et al. 3 LHID , en vigueur depuis le 1er janvier 2017, a également été modifié (cf. la loi fédérale du 26 septembre 2014 susmentionnée) et a un contenu identique à celui de l' art. 184 LIFD ; il est directement applicable si les cantons n'ont pas adapté leur législation au 1er janvier 2017 ( art. 72s LHID ; cf. art. 77 LPFisc dont l'al. 2 diffère de l' art. 58 al. 3 LHID ). En vertu des art. 205f LIFD et 78f LHID, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant l'entrée en vigueur de la modification du 26 septembre 2014 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales.

Dans la mesure où il empêche la prescription de courir, en particulier durant la procédure devant le Tribunal fédéral, le nouveau droit se révèle être en principe moins favorable aux contribuables que l'ancien droit (arrêt 2C\_173/2015 susmentionné consid. 5.1.1). Il est en revanche plus favorable si aucune décision n'a été rendue dans les dix ans à compter de la fin de la période fiscale.

En l'espèce, l'Administration fiscale cantonale a notifié les bordereaux d'amende pour soustraction d'impôt consommée quant à l'IFD et les ICC de la période fiscale 2002 en date du 5 avril 2013. Or, en application du nouveau droit, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée commise par la recourante au cours de la période fiscale 2002 était prescrite depuis 31 décembre 2012.

#### **E. 9**

Le recours devant être admis, point n'est besoin d'examiner le grief relatif à la violation du droit d'être entendu soulevé par la recourante.

#### **E. 10**

Compte tenu de ce qui précède, le recours est admis tant en ce qu'il a trait aux rappels d'impôt qu'aux amendes pour soustraction d'impôt consommée pour l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2002 à 2010. L'arrêt attaqué est annulé pour lesdites périodes fiscales et les décisions sur réclamation du 23 juillet 2014 de l'Administration fiscale cantonale portant sur l'IFD et les ICC des périodes fiscales 2003 à 2010 sont rétablies. La décision sur réclamation n'est toutefois pas rétablie pour le rappel d'impôt et à l'amende pour soustraction d'impôt en ce qui concerne l'IFD et les ICC de la période fiscale 2002, ces rappel et amende étant supprimés compte tenu de leur prescription.

Les frais judiciaires, arrêtés à 20'000 fr., sont mis à la charge de l'intimée ( art. 65 et 66 al. 1 LTF ). L'Administration cantonale n'a pas droit à des dépens ( art. 68 al. 3 LTF ). La cause sera en outre renvoyée à la Cour de justice afin qu'elle fixe à nouveau les frais et dépens de la procédure cantonale (cf. art. 67 et 68 al. 5 LTF ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.