

GE_GERICHTE ATA/1066/2016 vom 20. Dezember 2016

GE Cour de justice, 2016-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1066_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/1066/2016 du 20 décembre 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/1066/2016 del 20 dicembre 2016

Erwägungen

E. 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 ; 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

La chambre administrative applique le droit d'office. Elle ne peut pas aller au-delà des conclusions des parties, sans toutefois être liée par les motifs invoqués (art. 69 LPA) ni par l'argumentation juridique développée dans la décision entreprise (Pierre MOOR/Etienne POLTIER, Droit administratif, vol. II, 2011, p. 300 ss.). Le recours peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation, ainsi que pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents (art. 61 al. 1 LPA). La chambre administrative n'a

- 13/19 - A/4231/2011 toutefois pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA) et non réalisée en l'espèce.

E. 3

La détermination du bénéfice imposable faisant partie du droit harmonisé (art. 24 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14), il y a lieu d'aborder le présent litige globalement pour l'impôt communal, cantonal et fédéral (ATA/466/2014 du 24 juin 2014, consid. 2).

E. 4

a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 11 LHID ; art. 24 al. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Il se détermine en premier lieu par le compte de résultat (ATF 136 II 88 consid. 3.1). L'objet de l'impôt correspond à l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal ; il frappe la différence de fonds propres entre le début et la fin de la période déterminante (ATF 136 II 88 consid. 3.1).

b. En définissant le bénéfice imposable par renvoi au solde du compte de résultats, l'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance (Massgeblichkeitsprinzip), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques.

L'autorité fiscale peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales

correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; 132 I 175 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4 ; 2C_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 2.1). L'art. 58 al. 1 LIFD contient de telles normes fiscales correctrices. Ainsi, aux termes de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice imposable net comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que notamment les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b), et les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (let. c).

c. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD n'a pas de portée propre s'agissant d'une règle matérielle d'établissement régulier des comptes. Selon la doctrine, les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés doivent être activés car la comptabilisation de telles dépenses au débit du compte de résultat

- 14/19 - A/4231/2011 viole le droit commercial (Robert DANON, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], *Impôt fédéral direct*, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 716 ss).

E. 5

a. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2012, p. 513 ss ; Peter AGNER/Beat JUNG/Gotthard STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421 ; Isabelle ALTHAUS-HOURIET, in Danielle YERSIN, Yves NOËL [éd.], *op. cit.*, p. 1196 ss).

b. En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; Jean-Marc RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.2 et les arrêts cités).

c. En matière fiscale, les règles sur le fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_111/2012 du 25 juillet 2012 consid. 4.6 ; ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016, consid. 5c ; Ernst BLUMENSTEIN/Peter LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de

ses explications ultérieures.

d. S'agissant plus spécialement de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2012 du 25 octobre 2013, consid. 2.3.1).

- 15/19 - A/4231/2011

E. 6

A l'instar de ce qui a été retenu dans le premier arrêt de la chambre de céans, en tant que la recourante entendait, dans un contexte voyant différentes sociétés dominées par les mêmes personnes – peu importe à cet égard que M. D_____ ne soit peut-être pas l'actionnaire unique de la recourante, dès lors qu'il est établi qu'il en était l'administrateur unique avec signature individuelle sur la période fiscale litigieuse – se facturer différentes prestations entre elles, par le biais de documents présentant une typographie identique, parfois plusieurs années après (par exemple, les prétendus droits liés à l'adaptation du roman, acquis en 2002 puis refacturés en 2004 à la recourante), en établir le caractère de charge justifiée par l'usage commercial, le fardeau de la preuve lui incombe exclusivement, ce que le Tribunal fédéral a d'ailleurs confirmé.

E. 7

Dans son arrêt de renvoi, le Tribunal fédéral a invité la chambre de céans à procéder à l'audition de M. D_____, cet acte ayant été régulièrement offert en moyen de preuve par la recourante, qui supportait le fardeau de la preuve (consid. 4.3).

La chambre de céans a ainsi procédé longuement à l'audition de M. D_____ en qualité de témoin. Avant d'examiner en détails l'argumentation de la recourante à l'aune des déclarations du témoin, il y a lieu de relever, au-delà du fait que ce dernier est concerné, ainsi que l'a retenu le Tribunal fédéral, de près ou de loin par tous les moyens de preuve et dépenses litigieuses, les nombreuses imprécisions, contradictions et incertitudes découlant de son témoignage (incapacité à expliquer les mentions contenues sur les formulaires d'indemnisation de frais, à expliquer l'absence de mentions de dates, à décrire précisément l'actionnariat de J_____ alors qu'il en est l'administrateur depuis sa création, mentions d'erreurs sur les relevés établis, mention d'autres projets cinématographiques dont il n'avait pas été fait état jusqu'alors, buts des voyages différents de ceux allégués en procédure, etc.), ce qui relativise, là encore et dans une mesure non négligeable dans l'appréciation des preuves de la chambre de céans, la force probante à donner à ses déclarations.

Il suit de là que, sauf éléments probants démontrant la réalité non seulement de la dépense en cause, mais aussi de son rattachement à l'activité de la recourante, sur la période fiscale considérée, la simple déclaration du témoin assurant du lien avec le projet de film ne saurait être suffisante pour emporter la conviction du juge.

E. 8

a. Les premiers juges ont laissé la question de la réalité de l'activité cinématographique de la recourante ouverte, se contenant de relever qu'il n'est pas prouvé que les frais allégués étaient en lien avec un quelconque projet de film (consid. 7). Pour parvenir à cette conclusion, ils ont examiné chacune des pièces justificatives produites, pour en dénier la

force probante, qu'il s'agisse d'établir la réalité de la dépense ou encore du lien de causalité entre ces frais et le bénéfice réalisé. Ils ont également cité, à titre subsidiaire, les rapports d'entretien établis

- 16/19 - A/4231/2011 par l'autorité intimée qui, s'ils n'avaient pas la force probante d'un procès-verbal, n'en demeuraient pas moins troublants, l'intérêt d'un contrôleur de l'administration à inventer des propos étant au demeurant fortement douteux.

En l'espèce, après avoir examiné minutieusement les pièces justificatives soumises par la recourante ainsi que le classeur que consultait M. D_____ pour répondre aux questions de la chambre lors de son audition, mais aussi procédé longuement à l'audition de M.

D_____, la chambre de céans ne peut que confirmer l'appréciation opérée par les premiers juges (consid. 7 du jugement querellé, auquel il est renvoyé en tant que de besoin), déjà confirmée dans son précédent arrêt du 16 décembre 2014, étant rappelé que le témoignage de M. D_____ est inapte, à lui seul, à renverser cette appréciation.

b. S'agissant des dépenses comptabilisées réalisées en relations avec divers voyages effectués par M. D_____, il apparaît, à tout le moins de façon hautement vraisemblable, qu'elles sont de nature privée. En témoigne notamment le fait qu'à certaines occasions, les frais de voyage de toute la famille sont repris, ce que ce dernier a du reste reconnu en audience pour au moins une occurrence. Par ailleurs, les fiches manuscrites résumant les frais engagés, pour partie non signées et datées, les tickets, mais également les déclarations peu claires de M. D_____, ne permettent pas de rattacher les dépenses susmentionnées à la recourante, ni à la réalisation du film « N_____ ». De nombreuses charges alléguées par la contribuable au titre de « Frais de représentation » ou sous la rubrique « Divers » ne sont nullement documentées et correspondent d'ailleurs pour partie, selon le descriptif qu'elle a elle-même fourni, à un forfait dont M. D_____ est parfois lui-même le bénéficiaire final. Concernant les frais de photocopies, la contribuable n'a pas offert d'établir de façon certaine leur bien fondé en lien avec le projet de film. Enfin, les frais acquittés par B_____ envers J_____ et refacturés ensuite à la contribuable, prétendument en relation avec la reprise des droits littéraires de l'œuvre de AD_____, tout comme les versements opérés en faveur de M. E_____ et de la société Q_____ Film ne sont aucunement justifiés, ni documentés – M. D_____ s'en étant pourtant lui-même étonné lors de son audition –, leur lien avec le projet de film ne pouvant par ailleurs être clairement établi.

c. Il apparaît, de manière globale, que les pièces produites consistent en majorité en des pièces internes au groupe de sociétés dominées par M. D_____, présentant la même typographie et n'étant parfois même pas signées, appréciation que la simple référence au caractère allégué – sans être établi – comme usuel de l'absence de signature de factures ne suffit manifestement pas à renverser. Les justificatifs, fournis pour partie que devant les dernières instances cantonales, après plusieurs années de procédure, et présentant parfois des ratures, se limitent à reprendre des explications circonstanciées et peu étayées, de sorte qu'il convient de leur dénier toute valeur probante, ce qui vaut a fortiori dans la mesure où

- 17/19 - A/4231/2011 M. D_____ n'a pas été en mesure de les dissiper. De tels moyens de preuve n'emportent en effet pas la conviction et doivent donc être écartés. Les déclarations de M. D_____, confuses et peu claires, consistant pour l'essentiel en des redites des explications figurant dans les écritures de la contribuable, ne sont pas davantage convaincantes. Les divers accords en lien avec des tiers résidant pour la plupart à l'étranger – ce qui implique d'être d'autant plus strict dans l'appréciation des preuves –, lesquels n'ont

aucun lien avec la recourante, doivent subir le même sort.

d. Par ailleurs, on ne peut que s'étonner des buts analogues de J_____ et de la recourante, comme des refacturations intervenant entre ces deux entités ; une telle situation, insolite, tend à démontrer que l'on est en présence d'un groupe de sociétés utilisées, comme retenu à bon droit par l'AFC-GE et les premiers juges, pour évacuer la plus-value réalisée sur les charges de personnel lié aux activités dans le domaine dentaire, vers les époux D_____. En outre, bien que cet élément soit d'une importance moins déterminante, que près de quinze années s'écoulent entre les démarches décrites en audience par M. D_____ comme ayant pour but « d'améliorer le casting » d'une œuvre cinématographique et l'arrivée en salle de ce même film est également troublant. Cela permet d'en conclure que, à défaut d'éléments concordants, clairs et convaincants apportés par la contribuable, il s'agit d'un cas de prestation appréciable en argent, à réintégrer partant dans le bénéfice imposable de la société. .

e. Enfin, la recourante, à qui incombait la charge exclusive de la preuve et alors qu'elle ne pouvait ignorer la nécessité d'expliquer le fonctionnement peu ordinaire de son système de facturation, a fait le choix de présenter un état de fait et une argumentation particulièrement succincts dans son acte de recours du 28 mai 2013, comme de ne pas interroger son administrateur actuel, alors qu'il a comparu à l'audience convoquée. Elle n'a guère plus sollicité l'administration d'autre moyen de preuve, ainsi qu'elle l'a expressément indiqué lors de l'audience convoquée.

f. Sur la base de ces éléments, considérés individuellement qu'a fortiori ensemble, il y a lieu de retenir que les dépenses visées par l'autorité intimée dans ses bordereaux litigieux ne sont pas justifiées par l'usage commercial et constituent, subséquent, des prestations appréciables en argent en faveur de ses actionnaires. Même en tenant compte de l'audition détaillée de M. D_____, les premiers juges doivent être suivis lorsqu'ils retiennent que les rappels d'impôts étaient justifiés, indépendamment de la question de l'admission à la procédure des rapports d'entretien – que la chambre de céans laissera ouverte –, et ce même si leur teneur a été expressément confirmée en audience par leur auteur. Mal fondé, le recours doit être à cet égard écarté.

E. 9

Quant à l'amende, la recourante ne développe aucun grief précis, au-delà d'une contestation globale découlant de l'absence de fondement du rappel

- 18/19 - A/4231/2011 d'impôts, argument déjà écarté ci-dessus. Ainsi que l'ont retenu les premiers juges, celle-ci est fondée dans son principe comme dans son ampleur, arrêtée conformément aux paramètres du cas d'espèce et des directives en la matière, en respectant le principe de la proportionnalité. Le recours doit également être rejeté sur ce point.

E. 10

Vu l'issue du recours et compte tenu des actes de procédure conduits, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Il n'est pas alloué d'indemnité (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *