

GE_GERICHTE ATA/191/2020 vom 18. Februar 2020

GE Cour de justice, 2020-02-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_191_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/191/2020 du 18 février 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/191/2020 del 18 febbraio 2020

Regeste

Résumé: Lorsque le lien existant entre l'utilisation d'un véhicule de luxe d'une société par un associé gérant et l'acquisition du chiffre d'affaires de celle-ci n'est pas démontré, l'autorité de taxation peut considérer que ce véhicule est utilisé à des fins privées et réintégrer les montants en jeu dans le bénéfice net imposable de la société.

Erwägungen

E. 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). 2) a. Selon l'art. 65 LPA, l'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (al. 1). Il contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (al. 2).

Compte tenu du caractère peu formaliste de cette disposition, la jurisprudence fait preuve d'une certaine souplesse s'agissant de la manière par laquelle sont formulées les conclusions du recourant. Le fait qu'elles ne ressortent pas expressément de l'acte de recours n'est, en soi, pas un motif d'irrecevabilité, pour autant que l'autorité judiciaire et la partie adverse puissent comprendre avec certitude les fins du recourant. Ainsi, une requête en annulation d'une décision doit être déclarée recevable dans la mesure où le recourant a, de manière suffisante, manifesté son désaccord avec la décision ainsi que sa volonté qu'elle ne déploie pas d'effets juridiques (ATA/1790/2019 du 10 décembre 2019 ; ATA/1199/2019 du 30 juillet 2019).

b. L'absence de conclusions ne peut être réparée que dans le délai de recours. Hors ce délai, le fait d'être autorisé à compléter une écriture de recours ne permet pas de suppléer le défaut de conclusions. Partant, des conclusions nouvelles prises au stade de la réplique sont irrecevables (ATA/223/2019 du 5 mars 2019 ; ATA/1235/2018 du 20 novembre 2018).

c. En l'espèce, la recourante n'a pas, lors de son recours du 20 septembre 2019, pris de conclusions formelles en annulation du jugement attaqué. On comprend toutefois de son écriture qu'elle le conteste, en tant que celui-ci déclare irrecevable et respectivement rejette son recours contre les décisions sur réclamation du 10 décembre 2018.

Le recours est ainsi recevable de ce point de vue également.

En revanche, les conclusions nouvelles formulées par la recourante dans son complément du 28 novembre 2019, à la suite du délai qui lui a été imparti le

- 7/13 - A/132/2019 7 octobre 2019 par le juge délégué pour produire les pièces complémentaires annoncées dans son écriture, l'ont été hors du délai de recours et sont par conséquent tardives. Elles seront déclarées irrecevables. 3)

La recourante reproche au TAPI d'avoir ignoré son grief portant sur la violation des dispositions sur la restitution des délais par l'autorité intimée et d'avoir procédé à l'examen du dossier sous l'angle de la reconsidération alors qu'aucune partie n'avait soulevé cet aspect en cours de procédure. Elle se plaint d'un déni de justice formel et de la violation de son droit d'être entendue.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), le droit d'être entendu comprend le droit d'obtenir une décision motivée (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 129 I 232 consid. 3.2). L'autorité n'est toutefois pas tenue de prendre position sur tous les moyens des parties ; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 138 IV 81 consid. 2.2 ; 137 II 266 consid. 3.2). Il suffit, de ce point de vue, que les parties puissent se rendre compte de la portée de la décision prise à leur égard et, le cas échéant, recourir contre elle en connaissance de cause (ATF 138 I 232 consid. 5.1 ; 136 I 184 consid. 2.2.1). Savoir si la motivation présentée est convaincante est une question distincte de celle du droit à une décision motivée. Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité, le droit à une décision motivée est respecté même si la motivation présentée est erronée ; la motivation peut d'ailleurs être implicite et résulter des différents considérants de la décision (arrêt du Tribunal fédéral 9C_701/2018 du 27 novembre 2018 consid. 5.2). En revanche, une autorité se rend coupable d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 2 Cst. si elle omet de se prononcer sur des griefs qui présentent une certaine pertinence ou de prendre en considération des allégués et arguments importants pour la décision à rendre (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 et les références citées).

b. Le droit d'être entendu est à la fois une institution servant à l'instruction de la cause et une faculté de la partie, en rapport avec sa personne, de participer au prononcé de décisions qui lèsent sa situation juridique (ATF 126 I 15 consid. 2a.aa ; 124 I 49 consid. 3a ; 124 I 241 consid. 2). Le droit de s'exprimer sur tous les points importants avant qu'une décision ne soit prise s'applique sans restriction pour les questions de fait. Pour ce qui est de la qualification juridique des faits, ce droit ne vaut que lorsqu'une partie change inopinément son point de vue juridique ou lorsque l'autorité a l'intention de s'appuyer sur des arguments juridiques inconnus des parties et dont celles-ci ne pouvaient prévoir l'adoption (ATF 126 I 19 consid. 2c.aa et 2d.bb ; 124 I 49 consid. 3c) ; il faut qu'il s'agisse d'un motif juridique non évoqué, dont aucune des parties ne pouvait supputer la pertinence (arrêts du Tribunal fédéral 8C_670/2017 du 19 juillet 2018 consid. 7.2 ; 8C_484/2017 et 8D_3/2017 du 19 juin 2018 consid. 5.3.1 ; 4A_268/2016 du 14 décembre 2016 consid. 3.1 et les références citées).

- 8/13 - A/132/2019

c. En l'occurrence, le TAPI a examiné dans le considérant 5 du jugement attaqué la question de la restitution du délai de réclamation en cas d'empêchement dû à une maladie. Il a d'abord rappelé les dispositions applicables en droit fiscal et a ensuite retenu, au sujet de la situation concrète de la recourante, que la maladie de l'associé-gérant telle que constatée dans le certificat médical du 24 août 2017 n'était pas de nature à empêcher celui-ci à gérer la société ni de déposer une réclamation à temps, voire de confier cette tâche à un tiers. Les premiers juges en ont déduit que les motifs d'empêchement justifiant le retard de la réclamation déposée contre la taxation de l'année 2016 n'étaient pas établis.

Dans ces circonstances, le grief de la recourante doit être écarté en tant qu'il porte sur la violation du droit d'être entendu.

Le TAPI a ensuite analysé à partir du considérant 6 la question du réexamen. Pour les périodes fiscales 2014 et 2015, il a retenu que l'autorité intimée avait, dans son courrier du 10 décembre 2018, interpellé la recourante pour lui demander si son courrier du 22 novembre 2018 devait être considéré comme une volonté d'entamer une procédure de réclamation ou de reconsidération. La recourante n'a pas donné suite au courrier de l'autorité intimée. Elle ne peut dès lors au cours de la présente procédure soutenir de bonne foi que le TAPI a traité son dossier sous l'angle de la reconsidération sans lui donner la possibilité de s'exprimer à ce sujet. Ce grief est d'autant plus mal fondé que, dans son courrier du 22 novembre 2018, s'agissant des périodes fiscales 2013, 2014, 2015 et 2016, la recourante utilise le terme de « réexaminer cette taxation ». Ainsi, il ressort du dossier que les parties avaient déjà fait allusion à une procédure de reconsidération, pour ce qui est de l'autorité intimée, et au terme « réexaminer », pour ce qui est de la recourante. En analysant le courrier du 22 novembre 2018 de la société sous l'angle de la reconsidération en tant qu'il porte sur la période fiscale 2016, le TAPI ne s'est pas appuyé sur des arguments juridiques inconnus des parties et dont celles-ci ne pouvaient prévoir l'adoption ou sur un motif juridique non évoqué, dont aucune des parties ne pouvait supputer la pertinence, au sens de la jurisprudence précitée.

Le grief de la recourante sous cet angle doit être également écarté. 4) a. Le litige porte sur le bien-fondé d'une reprise liée à l'utilisation des véhicules de la société à des fins privées de l'associé-gérant durant les années fiscales considérées.

b. Les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées).

Le présent litige porte sur les taxations 2014, 2015, 2016 et 2017, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant

- 9/13 - A/132/2019 ces périodes, à savoir, s'agissant de l'IFD, par les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.11) et pour ce qui est de l'ICC, par celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et, depuis le 1er janvier 2002, par la loi de procédure fiscale (LPFisc - D 3 17 ; ATA/1636/2019 du 5 novembre 2019 ; ATA/1270/2017 du 12 septembre 2017).

c. La question étant traitée de manière semblable en droit fédéral et en droit cantonal, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts ICC et IFD, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 1 ; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1). 5) a. Tant pour l'IFD que pour l'ICC, l'impôt sur le bénéfice des personnes morales porte sur le bénéfice net (art. 57 LIFD et 11 LIPM). Au plan fiscal, sont réintégrés au solde du compte de résultat, diminué ou augmenté du solde reporté de l'exercice précédent, tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, notamment ceux qui ne peuvent pas être considérés comme des charges liées à l'exploitation (art. 58 al. 1 let. b LIFD et 12 let. d LIPM). De même, peuvent être réintégrés au bénéfice net les allocations volontaires à des tiers et les prestations fournissant contrepartie à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 58 al. 1 let. b LIFD et 12 let. h LIPM).

L'art. 12 LIPM, même rédigé différemment, est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/380/2018 du 24 avril 2018 et les arrêts cités). Selon l'art. 12 let. a LIPM, constitue le

bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés aux let. b à j de la même disposition.

b. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats, ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14).

c. Les charges sont justifiées commercialement lorsque les dépenses sont en relation avec l'activité professionnelle. Elles doivent être nécessitées par la marche de la société et ne pas trouver leur contrepartie dans un nouveau poste à l'actif du bilan (ATA/359/2011 du 7 juin 2011 et référence citée).

- 10/13 - A/132/2019

Les frais professionnels ne sont admis en déduction que s'ils sont justifiés par pièces et que la preuve du lien de causalité avec le bénéfice taxé et le rapport de nécessité est apportée.

d. En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale 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 fiscale. 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 (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/1376/2015 du 21 décembre 2015 et les arrêts cités). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours (arrêt du Tribunal fédéral 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4 ; ATA/1376/2015 précité).

En outre, les comptes annuels d'une société doivent observer le principe de la justification (documentation), corollaire du principe de sincérité. L'exactitude de la saisie et le traitement doivent en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 2.3 ; Chambre fiduciaire, chambre suisse des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux, Manuel suisse d'audit 1998, tome I, ch. 2. 124, p. 17). C'est donc à la société qu'il incombe d'établir que ces charges sont justifiées par l'usage commercial (ATA/272/2008 du 27 mai 2008). 6)

En l'espèce, la recourante allègue que son associé-gérant était malade et s'occupait de ses enfants en dehors de son temps de travail durant les périodes fiscales pertinentes, justifiant ainsi que celui-là n'ait pas pu utiliser à des fins privées les véhicules de luxe de la société. Elle n'a cependant pas produit de pièces comptables qui démontrent que la part privée retenue par l'autorité intimée sur l'utilisation de ces véhicules de luxe de la société par l'intéressé était injustifiée. Elle n'a pas articulé de montant précis concernant un client déterminé ou ses propres activités qui démontrent que les sommes retenues par l'autorité intimée ne représentent pas des frais privés que l'associé-gérant a mis à sa charge. Les allégations de la recourante ne sont ainsi pas suffisantes pour établir à satisfaction de droit que l'utilisation de ses véhicules de luxe par son associé-gérant était justifiée par un usage commercial au sens de la jurisprudence précitée, autrement dit par l'acquisition d'un revenu pour elle-même.

La société n'ayant pas apporté la preuve du lien existant entre l'utilisation de ses véhicules de luxe par l'associé-gérant et l'acquisition de son chiffre d'affaires, l'AFC-GE pouvait réintégrer les montants en cause dans le bénéfice net imposable de celle-ci. La recourante n'a par ailleurs pas allégué ni démontré le bénéfice d'un secret professionnel derrière lequel elle pourrait se retrancher pour

- 11/13 - A/132/2019 éviter d'avoir à indiquer à quel client se rapportaient les frais d'utilisation de ses véhicules de luxe comptabilisés dans ses charges (ATA/359/2011 du 7 juin 2011).

Ainsi, la réintégration de l'utilisation des véhicules de luxe de la recourante par l'associé-gérant à des fins privées dans le bénéfice net imposable de celle-ci est conforme au droit. 7)

Le TAPI a déclaré irrecevable le recours de la société, dans la mesure où il concernait l'ICC et l'IFD 2014 et 2015, l'a rejeté en tant qu'il était dirigé contre les décisions sur réclamation concernant l'ICC et l'IFD 2016 et a constaté la nullité des décisions sur réclamation portant sur l'ICC et l'IFD 2017.

a. Concernant les années fiscales 2014 et 2015, le TAPI a considéré que l'autorité intimée n'avait pas rendu de décision sur réclamation à ce sujet. Il a retenu que la recourante n'avait pas répondu à la demande de renseignements de l'autorité intimée du 10 décembre 2018 sur la nature de son courrier précité du 22 novembre 2018, soit sur la question de savoir si celui-ci constituait une réclamation ou une demande de réexamen pour ces années-là, les bordereaux correctifs du 26 juillet 2018 étant déjà entrés en force. Dans sa réponse du 18 mars 2019 au TAPI, l'autorité intimée allègue avoir rendu une décision d'irrecevabilité de la réclamation de la recourante concernant les périodes fiscales considérées en raison de la tardiveté de la réclamation. Néanmoins, aucune décision sur réclamation relative à ces années-là ne figure au dossier. Dans ces conditions, la constatation susmentionnée du TAPI n'est pas critiquable.

Devant le TAPI, la recourante justifie le dépôt tardif de sa réclamation contre les bordereaux correctifs du 26 juillet 2018 des années précitées par un empêchement relevant de l'état de santé de son associé-gérant. Elle ne parvient cependant pas, comme déjà retenu dans les considérants précédents, à démontrer à satisfaction de droit que des raisons médicales auraient empêché l'intéressé d'agir au nom de la société ou de confier cette tâche à une tierce personne. En revanche, la recourante reconnaît que l'associé-gérant avait pu augmenter son assiduité aux tâches administratives après le 16 juillet 2018, après la naissance de son deuxième enfant, étant rappelé que les bordereaux rectificatifs 2014 et 2015 ont été notifiés à la société le 26 juillet 2018. Ainsi, que la situation de la société soit analysée sous l'angle de l'absence de décision attaquable ou du retard injustifié du dépôt de la réclamation, le recours de celle-ci en tant qu'il concerne les bordereaux rectificatifs ICC et IFD 2014 et 2015 devait être déclaré irrecevable.

Le jugement attaqué est dès lors sur ce point conforme au droit.

b. Pour ce qui est de la période fiscale 2016, l'autorité intimée a notifié à la société les bordereaux rectificatifs de taxation le 26 juillet 2018. Le courrier de la recourante du 22 novembre 2018, considéré comme une réclamation dirigée contre ceux-ci, est tardif. Dans ces circonstances, celle-ci devait être déclarée

- 12/13 - A/132/2019 irrecevable par l'autorité intimée. Appliquant sa jurisprudence constante, le TAPI a considéré le courrier précité comme une demande de réexamen et l'a rejeté en retenant qu'aucun motif de reconsidération obligatoire n'étant avancé par la recourante, l'autorité intimée n'était pas obligée à entrer en matière sur celle-ci. Cette constatation des premiers juges n'est pas critiquable.

c. S'agissant de l'année fiscale 2017, la constatation du TAPI que le courrier du 22 novembre 2018 est antérieure aux bordereaux du 30 novembre 2018 consécutifs à la déclaration fiscale du 9 novembre 2018 de la société s'impose sur la base de la chronologie des faits. Au demeurant, même si le courrier précité devait être considéré comme une réclamation prématurée, celle-ci devait être déclarée sans objet et par conséquent irrecevable, l'autorité intimée ayant admis que pour l'année fiscale 2017 la recourante n'avait réalisé aucun bénéfice net imposable, la question de la réintégration des frais d'utilisation de ses véhicules de luxe à des fins privées de l'associé-gérant ne se posait dès lors pas. Il convient ainsi de constater qu'aucune réclamation n'a été élevée contre ces bordereaux du

E. 30

novembre 2018, de sorte que la décision sur réclamation du 10 décembre 2018 doit être considérée comme nulle. Par économie de procédure, la cause ne sera pas renvoyée à l'autorité intimée pour décision sur réclamation, compte tenu de l'absence d'objet de celle-ci relevée ci-avant, et la recourante disposant comme le mentionne l'autorité intimée dans sa décision du 30 novembre 2018, de la possibilité de contester sa taxation par une réclamation dans le cadre de la première période fiscale ultérieure au cours de laquelle elle se verrait notifier à nouveau des impôts sur le bénéfice net imposable, mais au plus tard lors de la période fiscale 2024.

Le jugement du TAPI est aussi conforme au droit sur cet aspect également.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. 8)

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA)

* * * * *

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