

## **GE\_GERICHTE ATA/226/2017 vom 21. Februar 2017**

GE Cour de justice, 2017-02-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_226\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_226_2017)

FR: GE\_GERICHTE ATA/226/2017 du 21 février 2017

IT: GE\_GERICHTE ATA/226/2017 del 21 febbraio 2017

### **Regeste**

Résumé: Procédure en rappel et en soustraction d'impôts portant sur des prestations appréciables en argent. L'actionnaire/administrateur unique ainsi que son fils, louent à la contribuable par le biais de leur entreprise individuelle des actifs à des prix ne correspondant pas à ceux du marché. Examen des caractéristiques de l'échange réalisé qui ne sont pas celles d'un leasing comme l'a retenu à tort l'AFC.

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

janvier 2016).

d. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers et que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6).

L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (138 II 545 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6). En application de l'approche économique qui prévaut en la matière les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_898/2015 et C\_899/2015 précités consid. 3.3 et les références citées).

e. Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire). Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs (acquisition d'actifs sans valeur, octroi d'un prêt dont le remboursement n'est pas concevable, renonciation à une créance) ou d'un accroissement de passifs (la société se reconnaît débitrice pour une prestation qu'elle n'a jamais reçue ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 236).

f. 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

- 15/20 - A/2473/2014 seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; ATA/652/2016 du 26 juillet 2016). 5)

En l'espèce, la contribuable a fourni des listes de prix de location de camions et machines pour établir le caractère de charge justifiée par l'usage commercial. Ce tableau indique le nombre total de véhicules, leur type ainsi que le tarif de location par mois sur la base d'une liste des prix de 2011. Il en résulte un prix de location plus élevé que les sommes payées et a fortiori que celles retenues par l'AFC.

À ces calculs, l'AFC a opposé des montants fixés en se fondant sur la valeur d'achat et des contrats de leasing avec des durées limitées à cinq ans, qui s'apparenteraient au type de location réalisée, dans la mesure où les véhicules et le matériel sont entretenus et assurés par la locataire.

Il apparaît évident que les prix avancés par la contribuable sont trop élevés en raison d'une part, de l'inclusion dans les prix de location d'éléments qui ne pouvaient lui être facturés, soit l'entretien des véhicules notamment et d'autre part, en raison des périodes concernées pour lesquelles les prix de 2011 ne s'avèrent pas applicables.

Le principe de l'existence d'une prestation appréciable en argent doit donc être admis. 6)

Quant aux montants qui constituent cette prestation, il faut admettre que la solution retenue par l'AFC ne prend en compte aucun prix de location pour la période de mise à disposition des véhicules après cinq ans, ni leur remplacement par des véhicules neufs aux conditions du leasing, ce qui ne correspond pas à l'échange tel qu'il a été réalisé, ni aux prix de pleine concurrence pour un échange similaire.

Les corrections qui doivent être apportées par l'AFC aux montants déclarés par la contribuable, s'agissant de la location des véhicules et engins, doivent donc tenir compte d'une part de prix de location usuels, déduction faite des charges prises en compte par la contribuable, et de la durée de location des véhicules dépassant les années d'amortissement de leur valeur initiale.

Quant à l'argument de l'AFC, selon lequel la prise en compte d'une durée plus longue du contrat de leasing entraînerait une augmentation des reprises, il ne peut être retenu dans la mesure où la cause est renvoyée pour nouveau calcul en prenant en compte non pas l'équivalent d'un contrat de leasing mais une location dont les charges sont assumées par le locataire pour la durée effective de mise à

- 16/20 - A/2473/2014 disposition de véhicules. Rien n'indique que les montants ainsi calculés pour l'ensemble des véhicules, seront inférieurs à ceux retenus par l'AFC dans ses décisions sur réclamation.

Il découle de ce qui précède, qu'en l'espèce, le raisonnement appliqué par le TAPI dans son jugement ne peut qu'être confirmé et les griefs de la contribuable et de l'AFC écartés. 7)

La contribuable conteste également l'amende infligée en invoquant une dénonciation spontanée.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète, est puni d'une amende (al. 1). En règle générale, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait ; si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2). Lorsque le contribuable dénonce spontanément et pour la première fois une soustraction d'impôt, il est renoncé à la poursuite pénale (dénonciation spontanée non punissable), à condition qu'aucune autorité fiscale n'en ait connaissance, qu'il collabore sans réserve avec l'administration pour déterminer le montant du rappel d'impôts, qu'il s'efforce d'acquitter le rappel d'impôts dû (al. 3). Pour toute dénonciation spontanée ultérieure, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait si les conditions prévues à l'al. 3 sont remplies (al. 4). Les art. 56 al. 1 LHID et 69 LPFisc prévoient une réglementation similaire.

Lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende (art. 181 al. 1 LIFD ; art. 74 al. 1 LPFisc). La dénonciation spontanée non punissable doit être déposée par les organes ou les représentants de la personne morale. La responsabilité solidaire de ces organes ou de ces représentants est supprimée et il est renoncé à la poursuite pénale (art. 181a al. 3 LIFD et 74A LPFisc).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence (ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015). En particulier, agit par négligence, au sens de l'art. 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0), quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas utilisé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute

- 17/20 - A/2473/2014 ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/1019/2015 précité ; ATA/724/2015 précité). La négligence implique de porter un jugement sur le comportement de l'auteur, en se demandant ce qu'il aurait pu et dû faire, et non de rechercher ce qu'il avait à l'esprit (ATA/724/2015 précité).

c. Lorsque le délit est commis par une personne morale, le comportement de ses organes lui est imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATF 135 II 86 consid. 4.2).

d. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende (ATF 114 Ib 27 consid. 4a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1007/2012 du

## **E. 15**

mars 2013 consid. 5.2 ; 2C\_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 6.2), l'autorité de recours ne censurant que son abus (ATA/765/2015 précité ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011).

e. Selon la doctrine et la jurisprudence, la notion de dénonciation suppose que le contribuable annonce de lui-même son infraction à l'autorité fiscale, alors que celle-ci n'en a encore pas eu connaissance d'une autre manière (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 9.1 ; 2C\_480/2009 précité consid. 6.1). Quant au caractère spontané, il fait défaut lorsque la déclaration intervient alors que les autorités fiscales sont déjà en train d'enquêter sur le dossier du contribuable (Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 49 ad art. 175). Il ne peut en d'autres termes être renoncé à la poursuite pénale que si les autorités fiscales ignorent tout de la soustraction au moment de la dénonciation spontanée (Message concernant la loi fédérale sur la simplification du rappel d'impôts en cas de succession et sur l'introduction de la dénonciation spontanée non punissable du

## **E. 18**

octobre 2006, FF 2006 8347, p. 8370). La déclaration spontanée de l'art. 175 al. 3 LIFD conduisant à l'impunité, un parallèle peut être dressé avec la déclaration spontanée prévue à l'art. 13 de la loi fédérale sur le droit pénal administratif du 22 mars 1974 (DPA - RS 313.0 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.6), la pratique ayant déduit qu'elle n'était réalisée que lorsque l'auteur se dénonce spontanément, de son propre mouvement, dans un esprit de repentir (ATF 119 IV 220 consid. 4).

En l'espèce, ce n'est que lors d'un contrôle de l'AFC concernant son entreprise que le fils de l'administrateur et actionnaire unique de la contribuable a exposé les relations juridiques et financières entre son entreprise individuelle, celle de son père et les sociétés (la contribuable et D\_\_\_\_\_ SA), ces éléments ne ressortant pas des déclarations de la contribuable. Il ne s'agit dès lors pas d'une dénonciation spontanée non punissable au sens défini ci-dessus et le grief de la contribuable sera écarté.

- 18/20 - A/2473/2014 8)

Selon les contribuables, s'agissant du montant de l'amende, le fait qu'elle représenterait plus de quatre fois ses fonds propres n'aurait pas été pris en compte.

a. La quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de sa faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 106 CP). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende (ATA/513/2016 précité consid. 10). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité (art. 175 al. 2 LIFD et 69 al. 2 LPFisc ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_480/2009 précité consid. 6.2).

b.

En l'espèce, il a été retenu que l'organe de la contribuable qui était également l'un des bailleurs des engins louée, ne pouvait ignorer que les prix de location ne correspondaient pas à ceux du marché et qu'il avait donc agi intentionnellement. En effet, le système de facturation adopté, soit le paiement d'avances forfaitaires pendant l'année et celui d'un solde en fin d'année, l'absence de contrat écrit, de liste de prix de location ou encore l'absence d'indication sur la durée des diverses locations, indiquent que l'adéquation avec

les prix du marché ne pouvait être faite. Comme circonstance aggravante, il a été retenu que la contribuable bénéficiait des conseils d'un bureau fiduciaire pour l'établissement de sa comptabilité et de sa déclaration d'impôt ainsi que le caractère répétitif de la soustraction.

L'AFC a néanmoins pris en compte la bonne collaboration de la contribuable au cours de la procédure de rappel.

Il apparaît dès lors que la situation financière de la contribuable résulte entièrement des choix faits sciemment par son administrateur/actionnaire unique qui voulait notamment mettre à l'abri des effets d'une faillite éventuelle les différents véhicules et installations détenus par l'entreprise individuelle. Les fonds propres diminués qui résultent de ces choix ne peuvent dès lors être invoqués pour contester la quotité de l'amende.

En outre, le Tribunal fédéral a déjà jugé qu'en matière de soustraction d'impôts, les effets économiques constituaient des effets indirects de l'infraction commise et ne permettait pas de renoncer à une peine sur la base de l'art. 54 CP qui prévoit que, si l'auteur a été directement atteint par les conséquences de son acte au point qu'une peine serait inappropriée, l'autorité compétente renonce à le poursuivre, à le renvoyer devant le juge ou à lui infliger une peine (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_508/2014 et 2C\_509/2014 du 20 février 2015 consid. 7).

- 19/20 - A/2473/2014

En conséquence, la fixation d'une amende de  $\frac{3}{4}$  de l'impôt soustrait apparaît conforme aux principes développés ci-dessus et proportionnée à la faute commise et aux circonstances du cas d'espèce.

Le grief de la contribuable sera écarté. 9)

En tous points infondés, les recours seront rejetés.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable recourante (art. 87 al. 1 LPA) et il ne lui sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). Aucun émolument ne sera mis à la charge de l'AFC et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 12 al. 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 - RFPA - E 5 10.03 ; art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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