

GE_GERICHTE ATA/291/2016 vom 5. April 2016

GE Cour de justice, 2016-04-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_291_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/291/2016 du 5 avril 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/291/2016 del 5 aprile 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 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

a. Le litige fiscal concernant une période antérieure au 1er janvier 2010, se pose la question du droit applicable, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) ne contenant aucune disposition spécifique relative à cette question. De jurisprudence constante, les questions de droit

- 9/16 - A/3224/2013 matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 4.1 ; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; ATA/1019/2015 du 29 septembre 2015 consid. 2a ; ATA/234/2015 du 3 mars 2015 ; ATA/112/2015 du 27 janvier 2015 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_663/2014 précité consid. 4 ; 2C_416/2013 précité consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/1019/2015 précité consid. 2a ; ATA/369/2015 du 21 avril 2015 ; ATA/307/2014 du 29 avril 2014).

b. Le présent litige porte sur la procédure en rappel et en soustraction d'impôt ouverte en 2012, qui concerne la période fiscale 2008. La cause est ainsi régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD et celles de la loi cantonale sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), sous réserve de l'amende, pour laquelle le principe de la lex mitior s'applique.

c. Les dispositions concernant l'IFD et l'ICC étant identiques, le raisonnement qui suit sera applicable tant pour la taxation IFD que ICC de l'année 2008.

E. 3

La recourante, appuyée par l'AFC-CH, conteste l'annulation de ses bordereaux d'amende du 15 mars 2013 par le TAPI, qui a estimé que la condition objective d'une soustraction fiscale était remplie, mais pas la condition subjective, à savoir l'existence d'une faute.

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).

Les art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) 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).

b. La soustraction est punissable aussi bien intentionnellement que par négligence, comme le prévoient expressément les art. 175 LIFD, 56 LHID et 69 LPFisc. 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

- 10/16 - A/3224/2013 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 ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009). 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/1019/2015 précité consid. 10b ; ATA/724/2015 précité).

c. Selon l'art. 106 al. 3 CP, respectivement applicable par les renvois des art. 333 CP et 82 LPFisc, le juge fixe l'amende en tenant compte de la situation de l'auteur afin que la peine corresponde à la faute commise. Les principaux éléments à prendre en considération sont ainsi le montant de l'impôt élué, la manière de procéder, les motivations, de même que les circonstances personnelles et économiques de l'auteur (arrêts du Tribunal fédéral 2C_180/2013 du

E. 5

a. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent 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, 5ème tiret).

En matière d'ICC, la LHID dispose que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a LHID). L'art. 12 let. h LIPM prévoit quant à lui 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 considérées comme bénéfice net imposable. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice, soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. Ainsi, même s'il est rédigé différemment de l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'art. 12 let. h LIPM est conforme à cette disposition (arrêt du Tribunal fédéral 2C_18/2011 du 31 mai 2011 consid. 5.1 et les références citées).

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, 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 peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; ATF 136 II 88 consid. 3.1 ; ATF 119 Ib 111 consid. 2c ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.1 ; ATA/95/2016 du 2 février 2016 consid. 4 ; Robert DANON, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 33 à 55 et 62 ad art. 57-58 LIFD).

Le droit fiscal et le droit comptable suisses poursuivent en effet des objectifs différents. Le premier recherche une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise, tandis que le second est avant tout orienté sur la protection des créanciers et fortement marqué par le principe de prudence. Dans ce contexte, les règles correctrices fiscales figurant à l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD visent à compenser le fait que le résultat comptable puisse s'éloigner de la réalité économique ; elles assurent une imposition du bénéfice qui tienne compte au mieux de la réelle situation

- 12/16 - A/3224/2013 patrimoniale d'une société. Par leur intermédiaire, le droit fiscal cherche à se rapprocher d'un système fondé sur le principe de l'image fidèle (« true and fair »), comme celui prévalant dans les normes de comptabilité internationales (Pierre-Marie GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, vol. 2, 2005, p. 96-97).

E. 6

a. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 et les références citées). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 138 II 545 consid. 3.2 ; ATF 138 II 57 consid. 2.2 et les références citées, traduit in RDAF 2012 II p. 299 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).

b. La mise en œuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (ATF 140 II 88 précité consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 ; ATA/474/2014 du 24 juin 2014 consid. 6b).

c. Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence (ATF 140 II 88 précité consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1108/2014 du 10 août 2015 consid. 2.3). En conséquence, il n'est pas pertinent que la

disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 précité consid. 4.1 et les arrêts cités ; ATA/474/2014 précité consid. 4). À cet égard, il est évident qu'un groupe a, du point de vue fiscal, intérêt à reporter autant que possible les charges de la holding qui le chapeaute (celle-ci ne payant pas d'impôt sur le bénéfice) sur les sociétés-filles, dont l'augmentation des charges aura un effet réflexe de diminution du bénéfice imposable.

E. 7

Aucune norme ne consacre expressément l'obligation pour une société anonyme de ne comptabiliser comme charges, dans son compte de résultats, que celles qui concernent ladite société elle-même, et non une entité tierce. Une telle obligation tombe néanmoins sous le sens, et résulte de diverses règles, notamment comptables (principes de la sincérité du bilan et du compte de résultats, art. 959

- 13/16 - A/3224/2013 al. 1 et 959b al. 1 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 - Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220).

Le Tribunal fédéral a ainsi jugé qu'une soustraction fiscale est commise dès qu'il y a irrégularité dans la comptabilité, et qu'il y a violation des règles de droit commercial prévues aux art. 957 ss CO (ainsi qu'aux art. 662 ss CO pour les sociétés anonymes), notamment du principe de sincérité de l'art. 959 CO, lorsque la société comptabilise une charge étrangère à son activité (art. 135 II 86 consid. 3.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.4).

E. 8

En l'espèce, A_____ Holdings a facturé à plusieurs de ses sociétés-filles des prestations de service et de gestion, et en particulier à ce titre un montant de CHF 14'613'871.- à A_____ pour l'année 2008.

L'AFC-GE a par la suite découvert qu'une partie de ces prestations ne concernaient en fait pas A_____, mais uniquement l'administration de A_____ Holdings. Celle-ci a du reste reconnu, dans son courrier du 10 décembre 2010 à l'AFC-GE, que sur ce montant refacturé, il apparaissait effectivement qu'une partie concernait des charges de fonctionnement de la société holding elle-même, qui ne devait dès lors pas faire l'objet d'une refacturation aux filiales.

Dès lors, quand bien même cette partie a été déterminée de manière forfaitaire et sous forme de pourcentage de chaque catégorie de frais, il ne s'agit pas d'une question d'évaluation des prix de transfert – soit celle de savoir si les prix des prestations en soi justifiées sont ou non trop élevés au regard de la prestation fournie – mais de comptabilisation de charges étrangères à l'activité de l'entreprise, les prestations délivrées ne correspondant pas – contrairement à ce qu'allègue A_____ dans sa dernière écriture – à des activités de tutelle.

Conformément à la jurisprudence citée au considérant qui précède, il y a bien eu violation des règles de droit commercial impératif et donc, d'un point de vue objectif, soustraction fiscale en ce qui concerne les montants repris – les deux sociétés, bien qu'appartenant au même groupe, restant indépendantes l'une de l'autre en droit fiscal suisse.

E. 9

S'agissant de la condition subjective, le TAPI a retenu qu'aucune faute ne pouvait être imputée à A_____ ni à M. D_____, la première ne pouvant pas savoir que A_____

Holdings lui avait refacturé l'entier de ses frais de gestion, et que rien n'indiquait que M. D_____ savait, devait savoir ou ne pouvait ignorer, dans le cas concret, que tel était le cas et que A_____ Holdings avait effectivement refacturé à la recourante des charges de fonctionnement qui lui étaient propres.

E. 10

Ce raisonnement ne peut être suivi.

- 14/16 - A/3224/2013

Comme le relève la recourante, M. D_____, qui était directeur financier du groupe et a signé la déclaration fiscale tant de A_____ que de A_____ Holdings, était – point qui n'est pas en soi-même contesté par A_____ – organe de fait de ces deux sociétés (et par ailleurs organe de droit de C_____ en sa qualité d'administrateur-président de celle-ci), et en maîtrisait, vu sa fonction, les processus financiers et les comptes. Il connaissait également les règles comptables applicables. En l'espèce, la disproportion entre la prestation et la contre-prestation, condition nécessaire à l'existence d'une prestation appréciable en argent au sens de la jurisprudence, était d'autant plus évidente que pour une part des frais refacturés à A_____, il n'y avait tout simplement pas de contre-prestation, cette part des frais ne la concernant pas et ne devant pas lui être facturée. M. D_____ ne pouvait ainsi ignorer quels frais de A_____ Holdings étaient refacturés à A_____. Dans ces conditions, c'est bien au minimum par négligence que la déclaration fiscale 2008 de A_____ fait état de charges trop élevées, et était donc non conforme à la réalité.

E. 11

Quant à la quotité de l'amende, l'AFC-GE a retenu la négligence – sans préciser si elle considérait que celle-ci était ou non consciente – et a ainsi réduit l'amende à la moitié du montant d'impôt soustrait, soit une quotité voisine du montant minimum qui est, comme déjà précisé, d'un tiers de l'impôt soustrait. Elle a également tenu compte d'autres facteurs : à décharge, la bonne collaboration de la société contribuable, et à charge l'aspect répétitif (sur plusieurs années) de la soustraction et le montant important d'impôt soustrait.

Ces différents éléments ne consacrent aucun abus du pouvoir d'appréciation. Non seulement la négligence en cause doit plutôt être, au vu de ce qui précède, qualifiée de consciente, mais il n'existe aucun principe voulant qu'une négligence inconsciente ait nécessairement pour conséquence une réduction de l'amende à son minimum ; bien plutôt, c'est l'ensemble des aspects du cas qui doit être pris en compte. En l'occurrence, la répétition de la soustraction sur plusieurs années et l'importance des montants en jeu sont des éléments aggravants qui ne permettent pas de ramener la quotité de l'amende au minimum légal. Le montant de cette dernière ne saurait dès lors être qualifié de disproportionné.

E. 12

Il découle de ce qui précède que le recours, bien fondé, sera admis, le jugement du TAPI annulé et les bordereaux d'amende rétablis.

E. 13

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de A_____, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA), l'AFC-GE et l'AFC-CH étant des administrations disposant de leur propre service juridique.

* * * * *

- 15/16 - A/3224/2013

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