

# **GE\_GERICHTE ATA/359/2011 vom 7. Juni 2011**

GE Cour de justice, 2011-06-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_359\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_359_2011)

FR: GE\_GERICHTE ATA/359/2011 du 7 juin 2011

IT: GE\_GERICHTE ATA/359/2011 del 7 giugno 2011

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Depuis le 1er janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

- 18/26 - A/4724/2006

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1er janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

### **E. 2**

Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ - E 2 05 et 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 dans leur teneur au 31 décembre 2010).

### **E. 3**

Il s'agit de déterminer dans quelle mesure les reprises sur charge décidées et réintégrées par l'AFC-GE au bénéfice net de la société sont justifiées. A ce stade de la procédure, le litige ne porte plus que sur les postes de charges 2001 à 2003 relatifs au « loyer », aux « frais de voyage et représentation » et aux « frais de véhicule », accordés aux deux administrateurs de la société, M. B\_\_\_\_\_ s'étant rallié à la décision prise par la CCRA au sujet des déductions pour les frais forfaitaires accordés aux deux administrateurs de la société lors de l'audience de comparution personnelle du 25 juin 2010.

### **E. 4**

En matière d'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD. S'agissant de l'ICC, ce sont les règles de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994 (LIPM - RS D 3 15), de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (LCP - D 3 05) et, depuis le 1er janvier 2002, de la LPFisc, qui s'appliquent.

### **E. 5**

Tant pour l>IDF 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).

#### **E. 6**

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 F. du 21 mai 1996).

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.

- 19/26 - A/4724/2006

#### **E. 7**

Selon un principe général, il incombe au fisc de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte 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 (ATF 121 II p. 257, consid. 4 c/aa, p. 266 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.262/2006 du 6 novembre 2006, RDAF 2006 chiffre II p. 430 et ss ; Revues fiscales 60/2005 p. 618 consid. 4.1). En outre, les comptes annuels doivent observer le principe de la justification (documentation) corollaire du principe de sincérité. L'exactitude de la saisie et le traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité (Chambre fiduciaire, chambre suisse des experts-comptables, fiduciaires et fiscaux, Manuel suisse d'audit 1998, tome I, ch. 2. 124, p. 17 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.461.2001, consid. 2.3). 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).

#### **E. 8**

Reprise sur le compte « loyer »

Lors de l'audience de comparution personnelle du 25 septembre 2010, M. B \_\_\_\_\_ a maintenu louer l'appartement privé situé dans le même immeuble que celui où il loge avec sa famille pour pouvoir y travailler hors des heures de bureau, dès lors qu'il suivait tard le soir ou tôt le matin l'évolution des marchés financiers et avait besoin de pouvoir s'isoler à cette fin. Il a en revanche renoncé à expliquer qu'il y logeait des clients, si ce n'était des amis ou quelques apporteurs d'affaires. Il ressort cependant des constatations faites par les fonctionnaires de l'administration fiscale qui se sont rendus dans l'appartement en question que celui-ci était agencé comme un logement et n'avait pas le caractère d'un local utilisé comme bureau, susceptible d'être considéré comme une annexe à ceux de la société. Force est dès lors de retenir qu'il s'agit d'un local loué par l'actionnaire de la société pour des raisons de convenance personnelle. Si celui-ci l'utilise comme lieu travail, il peut également être utilisé comme pièce supplémentaire à disposition de sa famille puisque, comme M. B \_\_\_\_\_ l'explique, son appartement principal ne comporte que cinq pièces. Cet appartement n'apparaît pas être utilisé par les autres administrateurs ou collaborateurs de la société. Sa location ne peut donc être considérée comme étant à usage professionnel ni son « loyer » comme une charge au sens des art. 58 al. 1 let. b LIFD et 12 let. d LIPM. Une reprise sur ce poste du compte d'exploitation de la société en CHF 14'364.- pour les années fiscale 2001 et 2002 était donc justifiée, tant pour l'ICC que pour LIFD.

## **E. 9**

### « Frais de véhicule »

Il en va de même s'agissant des sommes comptabilisées dans la rubrique « frais de déplacement », justifiées par le paiement d'« amendes d'ordre ». De jurisprudence constante, la déduction d'amendes infligées à des conducteurs de

- 20/26 - A/4724/2006 véhicules appartenant à un contribuable ne sont pas déductibles fiscalement (par exemple ATA/657/2009 du 15 décembre 2009). A fortiori, les mêmes principes s'appliquent au paiement d'« amendes d'ordre » infligée à l'actionnaire d'une société anonyme.

## **E. 10**

### « Frais de voyage et représentation »

Pour chacun des exercices fiscaux considérés, la rubrique comptable relative aux « frais de voyage et représentation » représente un poste important puisque ce poste atteint un montant brut de CHF 408'054,10 pour l'exercice 1999, de CHF 294'621,55 pour l'exercice 2000, de CHF 247'753.- pour l'exercice 2001 et de CHF 221'948,40 pour l'exercice 2002, selon les pièces que la contribuable a produites. Chaque année, elle a déduit de ce montant brut une somme imputée à l'actionnaire ou à d'autres sociétés. De ce fait, le solde débiteur du compte représente la somme à porter comme charge dans le compte d'exploitation. Le grand-livre produit par la recourante donne le détail du poste. Chaque ligne d'écriture est documentée par une pièce comptable, la plupart du temps par une facture. Les frais comptabilisés dans cette rubrique se rapportent à des frais de taxi, d'avion, d'hôtel mais surtout de repas. Au gré des factures, le nom de M. B \_\_\_\_\_ ou de l'un de ses collègues de la société apparaît, ainsi que le nom de l'épouse de celui-là. Toutefois, la plupart des factures sont anonymes et aucune d'entre elles ne documente la relation d'affaires en rapport avec laquelle la dépense a été engagée. La contribuable, dans le cas de l'instruction de la réclamation, a transmis le 15 août 2006 les relevés du compte numéro \_\_\_\_\_ dans lequel figurait au regard de chaque écriture une lettre en majuscules, permettait de déterminer si le montant en question correspondait à des frais engagés en faveur d'un client potentiel (P) d'un client (C), d'un apporteur d'affaires (A), ou de frais d'études et séminaires (E). Ces précisions ne sont cependant pas suffisantes pour établir à satisfaction de droit que ces dépenses sont liées à l'acquisition d'un revenu pour la société. C'est d'autant plus vrai qu'au regard de certaines écritures figurent plusieurs des lettres majuscules précitées sans que puisse concrètement être déterminé que ces montants concernent un client précis, ou démontre que tel ou tel voyage, à l'étranger ou en Suisse, était lié aux activités de la société et ne représentait pas en réalité des « frais privés », que l'actionnaire a mis à charge de sa société.

La contribuable n'ayant pas apporté la preuve du lien existant entre ces dépenses et l'acquisition de son chiffre d'affaires, c'est à juste titre que la AFC- GE n'est pas entrée en matière sur une déduction de la totalité de ce montant. En revanche, conformément à ce que la CCRA a relevé, du moment où il appartenait à la contribuable de présenter une comptabilité justifiant précisément que ces dépenses constituaient des dépenses professionnelles, il n'appartenait pas à l'AFC-GE de justifier des déductions forfaitaires pour ce type de charges, en relevant qu'elle n'arrivait pas à mettre en relation les montants remboursés avec

- 21/26 - A/4724/2006 les charges comptabilisées dans le poste comptable 54060. En particulier, la recourante n'est pas au bénéfice d'un secret professionnel derrière lequel elle pourrait se retrancher pour éviter d'avoir à indiquer précisément à quel client se rapportent les dépenses qu'elle a engagées lorsqu'elle les a comptabilisées dans ses charges.

#### **E. 11**

La solution retenue par la CCRA de ne pas procéder par la voie d'une reformatio in pejus parce qu'elle ne serait pas susceptible de conduire à une solution différente, doit être confirmée pour les motifs qu'elle a retenus.

#### **E. 12**

Il résulte de ce qui précède que, pour l'ensemble des points restant en litige à ce jour se rapportant à la taxation de la contribuable tant pour l'ICC que pour l'IFD, la décision de l'AFC-GE est conforme au droit et c'est à juste titre que la commission l'a confirmée. Le recours sera rejeté sur ces aspects.

Procédures en soustraction d'impôt

#### **E. 13**

L'art. 175 al. 1 1ère phrase LIFD prévoit que 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 de l'amende. En règle générale, l'amende est égale au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, l'amende peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant ; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée (art. 175 al. 2 LIFD). La même règle s'applique lorsque le contribuable est une personne morale (art. 184 al. 1 LIFD).

#### **E. 14**

Dans ce domaine, le droit genevois a été modifié le 1er janvier 2002. Auparavant, l'art. 341 de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05) prévoyait que le contribuable qui, dans l'intention de frauder le fisc, le trompe ou cherche à le tromper relativement à des éléments d'imposition, soit en faisant des déclarations volontairement inexactes, soit en produisant des pièces non-conformes à la réalité, soit en dissimulant des pièces qui déterminent pour lui l'obligation de payer l'impôt, est frappé d'une amende pouvant s'élever jusqu'à dix fois le montant de l'impôt éludé. En cas de négligence, l'amende fiscale ne dépassait pas le double du montant de l'impôt éludé (art. 340 al. 1 et 3 aLCP). A la date précitée, ces dispositions légales ont été remplacées par l'art. 69 al. 1 LPFisc, à la teneur duquel le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait notamment en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, est puni de l'amende. Celle-ci est fixée au montant de l'impôt soustrait, mais peut être augmentée au triple de celui-ci si la faute est grave ou être réduite au tiers si la faute est légère (art. 69 al. 2 LPFisc).

#### **E. 15**

a. La procédure en soustraction d'impôt est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Celui-ci doit avoir agi intentionnellement ou par négligence. Ces notions

- 22/26 - A/4724/2006 sont identiques à celles de l'art. 12 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0).

b. En matière de soustraction intentionnelle, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme rapportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut présumer qu'il a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (Arrêts du Tribunal fédéral 2A.607/2006 du 24 avril 2007 ; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

c. Commet en revanche une infraction par négligence celui qui, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits et 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).

d. La condamnation d'une personne morale pour soustraction fiscale n'est possible que s'il peut être admis que l'un de ses organes a agi avec intention ou négligence (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; Arrêt du tribunal fédéral 2C\_188/2009 du 7 juillet 2009, consid. 2.5).

En l'occurrence, la contribuable a déclaré durant les années considérées un bénéfice dont le montant avait été diminué par la comptabilisation de charges non justifiées commercialement (principalement : « loyer » privé, « frais de voyage et représentation » non justifiés commercialement, « indemnités forfaitaires » versées aux administrateurs). Dès lors que ces opérations se sont produites au sein d'une petite société contrôlée par son administrateur principal et actionnaire unique, qui les a de surcroît initiées et dont il était l'un des principaux bénéficiaires, ce dernier ne pouvait ignorer que le recours à ces procédés conduisait à une diminution de l'imposition de la société.

Il y a donc eu soustraction fiscale intentionnelle de la part de société, ce qui a pour conséquence que l'administration doit prononcer une amende, en vertu tant de la LIFD que du droit fiscal cantonal.

- 23/26 - A/4724/2006

Amende selon la LIFD

Conformément à l'art. 175 al. 2 LIFD, l'amende maximale peut atteindre le triple du montant de l'impôt soustrait en cas de faute grave, la règle générale prévoyant une amende correspondant au montant de l'impôt soustrait. L'administration doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et fixer son montant. La chambre de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/410/2007 du 28 août 2007 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007). Enfin, l'amende doit respecter le principe de la proportionnalité (ATA/518/2004 du 8 juin 2004).

Le délai de la poursuite pénale en cas de soustraction intentionnelle est de dix ans, pouvant être porté à quinze ans lorsque des actes interruptifs de prescription sont accomplis. En l'espèce, ce délai qui a commencé à courir le 30 mars 1999 pour le dépôt de la déclaration

fiscale 1999 est respecté, compte tenu des actes de procédure intervenus.

En l'occurrence, l'AFC-GE a fixé l'amende à une fois le montant éludé. Ce faisant, elle a tenu compte de la gravité de la faute, compte tenu de la répétition des faits sur plusieurs exercices fiscaux mais également du niveau de collaboration des organes de la contribuable dans le cadre de la procédure de contrôle fiscal. L'amende infligée en application de la disposition précitée sera donc confirmée dans sa quotité.

Amende selon le droit cantonal

La soustraction fiscale commise en matière d'ICC constitue une infraction à l'art. 341 aLCP s'agissant des exercices 1999, 2000 et 2001 et une infraction à l'art. 69 al. 1 LPFisc pour l'exercice 2002.

A teneur de l'art. 84 de la LPFisc, les sanctions pénales afférant à des infractions réalisées avant l'entrée en vigueur de ladite loi sont prononcées conformément à l'ancien droit, dans la mesure où le nouveau droit n'est pas plus favorable. En l'espèce, la question du droit applicable se pose puisqu'une partie des faits concerne une période couverte par l'ancien droit. Elle se pose non seulement au regard de la question de la quotité de la sanction infligée, mais encore de celle de la prescription de l'action pénale, question que les juridictions de recours doivent connaître d'office.

## **E. 16**

a. L'amende réprimant la soustraction fiscale constitue une sanction de caractère pénal qui est, à ce titre, soumise aux délais de prescription applicables en la matière, se soulève d'office. Selon le droit en vigueur à l'époque des faits (art. 341A aLCP), la prescription de l'infraction est de cinq ans, non comprise l'année courante, la prescription absolue se calculant, à teneur de la jurisprudence, par dix

- 24/26 - A/4724/2006 ans dès la commission de l'infraction (ATA/346/2006 consid. 4a ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 consid. 3e ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 consid. 8c ; ATA R. du 25 août 1992, in SJ 1993, p. 569).

b. Conformément au principe de la *lex mitior*, si la loi pénale en vigueur au moment de la commission de l'infraction et les lois pénales postérieures adoptées avant le prononcé d'un jugement définitif sont différentes, le juge doit appliquer celles dont les dispositions sont les plus favorables au prévenu (Arrêt du Tribunal fédéral 4A\_620/2009 du 7 mai 2010 consid. 4.3.2).

En l'occurrence, le nouveau droit de la prescription n'est pas plus favorable au recourant, les art. 59 et suivants LPFisc prévoyant un délai de prescription absolue de quinze ans (ATA/265/2007 du 22 mai 2007 consid. 3 ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 consid. 3 ; ATA/547/2001 du 28 août 2001 consid. 8 et les références citées). Il sera donc fait application d'une prescription relative de cinq ans et absolue de dix ans, ces délais commençant à courir dès la commission de l'infraction (ATA/267/2008 du 27 mai 2008 consid. 9 ; ATA/440/2005 du 21 juin 2005 consid. 3e ; ATA/265/2007 du 22 mai 2007 consid. 3 et les références citées).

Si le délai quinquennal prévu par l'art. 341A aLCP a été interrompu par les différents actes intervenus au cours de la procédure, ce n'est pas le cas du délai décennal, lequel est arrivé à son terme le 30 mars 2009 pour l'amende relative à la taxation ICC 1999 et le 5 mars 2011 pour la taxation ICC 2000, calculé à partir de la date de dépôt des déclarations fiscales.

**E. 17**

Concernant la soustraction intentionnelle commise en rapport avec l'exercice fiscal 2001, le nouveau droit est en revanche plus favorable que l'ancien droit, dès lors qu'il prévoit une amende maximale correspondant au triple de l'impôt soustrait (art. 69 al. 2 LPFisc) alors que l'ancien droit permettait un maximum de dix fois l'impôt soustrait (art. 341 al. 1 aLCP).

C'est donc au regard du premier que la quotité de l'amende infligée pour cet exercice fiscal sera examinée. Sur ce point, comme en matière d'IFD, la chambre administrative considère que l'AFC a fait une juste application du droit en infligeant une amende dont la quotité équivalait au montant de l'impôt élué.

**E. 18**

Le recours sera admis concernant l'amende infligée en rapport avec le rappel d'impôt ICC 1999 et 2000, qui sera réduite en conséquence. Le bordereau d'amende du 4 avril 2006 sera ramené à CHF 10'972,95 (CHF 72'249.- ./ 35378,75 ./ 25'897.30) plus intérêts légaux. La décision de la CCRA sera confirmée pour le surplus.

- 25/26 - A/4724/2006

**E. 19**

Un émolument réduit de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe pour l'essentiel (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée, faute de conclusions en ce sens (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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