

GE_GERICHTE ATA/386/2008 vom 29. Juli 2008

GE Cour de justice, 2008-07-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_386_2008

FR: GE_GERICHTE ATA/386/2008 du 29 juillet 2008

IT: GE_GERICHTE ATA/386/2008 del 29 luglio 2008

Regeste

Résumé: Amende confirmée visant une société ayant omis d'inclure dans son bénéfice net des versements effectués à des tiers. Principes de la soustraction par négligence. Fixation de la peine. La société répond des actes de son mandataire, lorsqu'elle était en mesure de reconnaître l'erreur de ce dernier.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

E. 2

Le litige ne concerne que l'amende de CHF 39'350.- infligée pour soustraction de l'IFD 1998-1999.

- 6/10 -

A/3969/2007

E. 3

Selon l'article 151 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts.

L'article 175 alinéa 1er, 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.

La procédure de rappel d'impôt prévue à l'article 151 LIFD est indépendante de la procédure de soustraction prévue à l'article 175 LIFD, qui est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Ainsi, lorsque la cause du rappel d'impôt n'est pas imputable à une faute intentionnelle ou par négligence, du contribuable, aucune amende ne peut être infligée (art. 175 a contrario, en relation avec les art. 151 et 153 LIFD).

En revanche, lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende (art. 175 LIFD). 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). Enfin,

lorsque le contribuable dénonce spontanément la soustraction, avant que l'autorité fiscale en ait connaissance, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait.

E. 4

La recourante allègue avoir admis la qualification fiscale donnée par les administrations fédérale et cantonale des rétrocessions de marges bénéficiaires qu'elle a versées en faveur des représentants de ses sociétés clientes et avoir accepté le rappel d'impôt qui en est résulté. Elle estime, en revanche, n'avoir commis une faute en ne déclarant pas ces versements dans son bénéfice imposable.

Elle conteste ainsi, sans l'expliquer, avoir commis une soustraction d'impôt au sens de l'article 175 LIFD.

E. 5

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une condition objective, soit la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, ainsi qu'une condition subjective, soit la faute du contribuable, doivent être réunies pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.217/2005 du 16 octobre 2006 consid. 6 ; 2A.374/2005 du

E. 8

juin 2006 consid. 3 ; R. SIEBER, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in : Martin ZWEIFEL/Peter

- 7/10 -

A/3969/2007

ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bâle-Genève 2002, 2ème éd., I/1, no 6 ss et 18 ss ad art. 56 p. 897 ss).

a. Pour qu'il y ait soustraction d'un point de vue objectif, il faut que la base d'imposition ait été indûment réduite et, par conséquent, que l'impôt acquitté soit insuffisant (Arrêts du Tribunal fédéral précités). En l'espèce, la réalisation de cette condition n'est pas litigieuse.

b. La condition subjective de la soustraction fiscale est la faute du contribuable qui peut avoir agi de façon intentionnelle ou par négligence (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2005 consid. 2.1). 6.

La notion de négligence de l'article 175 LIFD est identique à celle de l'article 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0 ; anciennement art. 18 CP) : commet ainsi un crime ou un délit par négligence 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 lorsque, objectivement, l'auteur n'a pas utilisé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut enfin que, subjectivement, il ait omis d'utiliser des précautions commandées par sa situation personnelle (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.554/2006 du 7 mars 2007 consid. 8.1). Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (art. 47 CP ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003 consid. 5

b ; D. YERSIN/ Y. NOEL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 1501, n. 41 et ss).

En l'espèce, il est reproché à la société de ne pas s'être assurée auprès des autorités fiscales que les sommes versées au titre de "rétrocessions" d'honoraires constituaient des charges justifiées par l'usage commercial déductibles de son bénéfice imposable.

Cette faute doit s'examiner en relation avec les dispositions légales fondant l'imposition des montants précités. Dans le domaine de l'impôt anticipé, l'article 20 alinéa 1er OIA, est "un rendement imposable d'actions (...) toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près". Cette disposition a fondé le rappel d'impôt opéré par l'autorité fédérale, qui n'est pas litigieux. D'après l'article 58 alinéa 1er lettre b in fine LIFD, constituent un bénéfice imposable "les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial". Enfin, l'article 12 lettre g de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoit que sont considérées comme entrant

- 8/10 -

A/3969/2007

dans le bénéfice net imposable "les commissions non justifiées nominativement et celles qui, justifiées nominativement, ne sont pas conformes à l'usage commercial".

En versant les montants litigieux à des personnes physiques, juridiquement distinctes des sociétés cocontractantes avec lesquelles elle était en relation contractuelle, la contribuable ne pouvait pas ignorer, avec la connaissance qu'elle a du monde des affaires, avoir versé des commissions à des tiers et non effectué une "rétrocession" d'honoraires. L'admission de telles commissions au titre de charges justifiées par l'usage commercial était déjà restrictive entre 1994 et 1998. La société ne pouvait ainsi, sans procéder aux vérifications nécessaires, partir du principe qu'elles seraient admises comme telles. Vu le procédé particulier utilisé (système d'opération "revolving" susdécrit, avec des "rétrocessions" d'honoraires faites à des personnes non parties aux contrats concernés), l'admissibilité de ces dépenses comme charges d'exploitation était fort douteux. La contribuable aurait pu et dû, dans ces circonstances, avec les connaissances qui étaient les siennes, et vu l'importance des sommes en jeu, solliciter l'avis d'un expert fiscal sur la question ou interpellé l'AFC. En ne le faisant pas, elle a fait preuve d'une négligence coupable, ceci malgré les dires de son mandataire, dont les actes lui sont opposables lorsque, comme en l'espèce, il était en mesure de reconnaître l'erreur (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.48/2006 du 10 mai 2006 consid. 3.1 ; 2A.538/1998 du 30 juin 1999 publié in RDAF 1999 II p. 535 ; ATA/118/2007 du

E. 13

mars 2007 consid. 9). 7.

Le fait que l'administration fédérale n'ait pas ouvert de procédure de soustraction pour l'impôt fédéral direct (art. 61 LIA) n'est pas relevant. Il ne constitue pas une promesse de l'autorité fédérale - laquelle a conclu dans la présente procédure à la confirmation de la décision - qu'aucune amende ne serait prononcée par l'autorité cantonale. Même si tel avait été le cas, cette promesse n'aurait pas engagé l'administration cantonale, qui ne relève pas de la même autorité et applique une autre loi fiscale fédérale. Le principe de la bonne foi de l'administration n'est ainsi pas en cause.

L'amende est dès lors justifiée dans son principe.

S'agissant de la quotité, l'amende est fixée, en règle générale, au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, elle 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).

Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, 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. La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7).

- 9/10 -

A/3969/2007

En l'espèce, l'AFC a fixé l'amende litigieuse à la moitié des droits soustraits.

La quotité retenue est proche du minimum légal autorisé. Elle tient compte de la faute de la contribuable, qui ne saurait être considérée comme légère, vu le caractère atypique de ses transactions - qui aurait dû éveiller ses doutes sur la déductibilité fiscale des commissions litigieuses -, de sa qualité d'expert du monde des affaires et de la finance et de l'importance des montants soustraits (CHF 926'000.- de 1994 à 1998). Le fait que la société ait collaboré et n'ait jamais fait l'objet d'une procédure de soustraction auparavant justifie en revanche que l'amende soit inférieure aux droits soustraits.

Enfin, la sanction n'apparaît pas disproportionnée par rapport à la situation de la contribuable, qui n'allègue pas se trouver en péril de ce fait (art. 47 CP ; ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 consid. 24). 8.

Compte tenu de ce qui précède, le tribunal estime que l'amende fixée par l'AFC à la moitié de l'impôt soustrait, tient compte de toutes les circonstances et respecte le principe de la proportionnalité. 9.

Mal fondé, le recours sera rejeté. 10.

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la contribuable, qui succombe (art. 87 LPA). * * * * *

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