

GE_GERICHTE ATA/433/2016 vom 24. Mai 2016

GE Cour de justice, 2016-05-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_433_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/433/2016 du 24 mai 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/433/2016 del 24 maggio 2016

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable de ces points de vue (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. Bien qu'elle ne soit pas expressément prévue par la LPA, la substitution de parties est pratiquée en procédure administrative (ATA/743/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2 ; SJ 1994 p. 535 et les références citées). Lorsque la succession dans les droits et obligations d'une partie a lieu à titre universel, elle entraîne de plein droit, en vertu du droit fédéral, un changement de parties sans l'accord des autres parties à la procédure (succession à cause de mort, faillite, reprise des actifs et passifs ou fusion d'entreprises). Encore faut-il que la procédure ne porte pas sur des droits intransmissibles (ATA/743/2014 précité consid. 2 ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2e éd., 2015, p. 182 s.).

- 10/17 - A/3781/2013

b. En l'espèce, le mandataire tant de la recourante que d'A_____Holdings a indiqué que celle-ci avait repris l'entier des droits et obligations de celle-là, et il n'y a pas lieu de douter de cette affirmation. Au surplus, la procédure porte sur des droits pécuniaires transmissibles s'agissant de personnes morales.

Partant, une substitution de parties sera opérée entre B_____SA et A_____Holdings SA.

E. 3

Dans cette mesure, et dès lors que, comme l'explique l'AFC-GE, les amendes en cause ont été payées mais qu'il n'a pas encore été statué sur leur bien-fondé, il y a lieu de considérer que le litige garde son objet et que le recours est ainsi recevable.

E. 4

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 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 les périodes fiscales 2007 et 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 des années 2007 et 2008.

E. 5

novembre 2013 consid. 9.1 ; 2C_851/2011 du 15 août 2012 consid. 3.3 ; 2C_188/2009 du 7 juillet 2009 consid. 2.4 et 2.5). À l'instar de toute peine, l'amende prononcée en cas de soustraction d'impôt est de nature strictement personnelle (ATF 134 III 59 consid. 2.3.1 ; 119 Ib 311 consid. 2e ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 du 6 février 2014 consid. 2.2). En effet, la jurisprudence admet que les amendes fiscales constituent de véritables peines, de sorte que l'exigence d'une faute personnelle leur est également applicable (ATF 134 III 59 consid. 2.3.5 ; arrêt du Tribunal fédéral 4A_491/2013 précité

- 12/17 - A/3781/2013 consid. 2.4.2 ; ATA/280/2015 du 17 mars 2015). Il en découle que la faute ne peut être qu'un attribut de la personne physique, à savoir, en cas d'infraction commise par une personne morale, l'organe de celle-ci, dont le comportement doit lui être imputé (ATF 135 II 86 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 9.1 ; ATA/765/2015 du 28 juillet 2015).

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 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 ; ATA/693/2009 précité).

E. 6

En l'espèce, la condition objective de la soustraction étant disputée, il convient d'examiner préalablement ce point en revenant en tant que de besoin sur la question juridique située en amont, soit celle de la distribution dissimulée de bénéfice.

E. 7

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

- 13/17 - A/3781/2013 lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoit 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 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. 8

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).

- 14/17 - A/3781/2013

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. 9

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 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. 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

- 15/17 - A/3781/2013 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 B _____ 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. 11

S'agissant de la condition subjective, le TAPI a retenu qu'aucune faute ne pouvait être imputée à E_____ ni à M. G_____, la première ne pouvant pas savoir qu'A_____Holdings lui avait refacturé l'entier de ses frais de gestion, et que rien n'indiquait que M. G_____ savait, devait savoir ou ne pouvait ignorer, dans le cas concret, que tel était le cas et qu'A_____Holdings avait effectivement refacturé à la recourante des charges de fonctionnement qui lui étaient propres.

E. 12

Ce raisonnement ne peut être suivi.

Comme le relève la recourante, M. G_____, qui était directeur financier du groupe et a signé la déclaration fiscale tant d'E_____ que d'A_____Holdings, était organe de droit de B_____ en sa qualité d'administrateur-président de celle-ci (et par ailleurs organe de fait d'E_____ et d'A_____Holdings, ATA/291/2016 du 5 avril 2016 consid. 10), 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 E_____, 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. G_____ ne pouvait ainsi ignorer quels frais d'A_____Holdings étaient refacturés à B_____. Dans ces conditions, c'est bien au minimum par négligence que les déclarations fiscales 2007 et 2008 de B_____ font état de charges trop élevées, et étaient donc non conformes à la réalité.

E. 13

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 au tiers du montant d'impôt soustrait, soit le montant minimum prévu par la loi. La conclusion soumise au TAPI concernant la réduction de la quotité de l'amende au minimum légal était dès lors sans objet concernant B_____, et cette question n'a ainsi pas à être abordée plus avant dans le présent arrêt.

E. 14

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

- 16/17 - A/3781/2013

E. 15

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge d'A_____Holdings en tant que partie se substituant à B_____, 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 chacune de leur propre service juridique. * * * * *