

GE_GERICHTE ATA/454/2012 vom 30. Juli 2012

GE Cour de justice, 2012-07-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_454_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/454/2012 du 30 juillet 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/454/2012 del 30 luglio 2012

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

Le recours à la chambre administrative peut être formé pour violation du droit y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation et pour constatation inexacte ou incomplète des faits pertinents. Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 LPA).

E. 3

La recourante se plaint en premier lieu de la violation de son droit d'être entendu résultant des variations de l'état de fait et des motivations retenues par l'AFC-GE et le TAPI.

Le droit d'être entendu est une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible,

- 8/13 - A/3506/2008 l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197 ; 133 III 235 consid. 5.3 p. 250 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2D_5/2012 du 19 avril 2012 ; 2C_552/2011 du 15 mars 2012 consid. 3.1 ; 8C_104/2010 du 29 septembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et arrêts cités). Sa portée est déterminée en premier lieu par le droit cantonal (art. 41 ss LPA) et le droit administratif spécial (ATF 124 I 49 consid. 3a p. 51 et les arrêts cités ; Arrêts du Tribunal fédéral 5A_11/2009 du 31 mars 2009 ; 2P.39/2006 du 3 juillet 2006 consid. 3.2).

Si la protection prévue par ces lois est insuffisante, ce sont les règles minimales déduites de la Cst. qui s'appliquent (art. 29 al. 2 Cst. ; Arrêt du Tribunal fédéral 4A_15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.1 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, Genève-Zurich-Bâle 211, p. 509 n. 1526 ; A. AUER/ G. MALINVERNI/ M. HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Berne 2006, Vol. 2, 2ème éd., p. 603 n. 1315 ss). Quant à l'art. 6 § 1 CEDH, il n'accorde pas au justiciable de garanties plus étendues que celles découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. (Arrêts du Tribunal fédéral 6B_24/2010 du 20 mai 2010 consid. 1 ; 4P_206/2005 du 11 novembre 2005 consid. 2.1 et arrêts cités).

Tel qu'il est garanti par cette dernière disposition, le droit d'être entendu comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 135 II 286 consid. 5.1 p. 293 ; Arrêts du Tribunal fédéral

8C_866/2010 du 12 mars 2012 c. 4.1.1 ; 8C_643/2011 du 9 mars 2012 c. 4.3 et réf. citées ; 1C.161/2010 du 21 octobre 2010 consid. 2.1 ; 5A_150/2010 du 20 mai 2010 consid. 4.3 ; ATA/276/2012 du 8 mai 2012 consid. 2 et les arrêts cités).

Il est de jurisprudence constante qu'un administré n'a pas qualité pour agir pour contester la seule motivation d'une décision (ATF 131 II 587 ; 106 V 91 ; ATA/221/1997 du 8 avril 1997 ; P. MOOR, *Droit administratif*, vol. 2, 3ème éd., Berne 2011, n. 5.7.2.1, p. 729).

Dès lors que seules les fluctuations de l'état de faits établis et la motivation choisie par les instances précédentes sont en l'espèce remises en cause, il n'est pas constaté de violation du droit d'être entendu au sens des jurisprudences précitées.

Ce grief ne peut ainsi qu'être écarté.

E. 4

En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenu en faveur ou en défaveur de ce dernier (X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 3ème

- 9/13 - A/3506/2008 éd., Bâle 2007, p. 442s ; P. AGNER/B. JUNG/G. STEINMANN, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Zurich 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421).

En droit fiscal, le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique. L'autorité forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., Zurich 2002, p. 403/404 ; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 139). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité ; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_574/2009 du 21 avril 2010 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 ; 2A_374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2 ; ATA/226/2012 du 17 avril 2012 ; ATA/95/2012 du 21 février 2012 ; M. ZWEIFEL, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 109 consid. 4.3).

Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATA/778/2011 du 20 décembre 2011 ; ATA/747/2011 du 6 décembre 2011 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *op. cit.*, p. 416 et les nombreuses références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas, en revanche, lui demander de prouver un fait négatif et de démontrer, par exemple, qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *op. cit.*, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables non

déclarés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence de tels éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations. Ce dernier devra justifier l'origine des montants non déclarés et il pourra même être obligé de fournir des renseignements supplémentaires sur les rapports contractuels mis à jour par l'autorité fiscale et sur les prestations qui en découlent (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les références citées ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2006 du 30 octobre 2006 consid. 4.2). L'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si ces dernières paraissent vraisemblables

- 10/13 - A/3506/2008 (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.347/2002 du 2 juin 2003, consid. 2.1 et les références citées ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 consid. 7a).

E. 5

Selon l'art. 58 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) ; tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que : les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés ; les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ; les versements aux fonds de réserve ; la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés ; 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), et les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 LIFD.

E. 6

Cette disposition est reprise en droit cantonal genevois (cf. art. 11 ss de la loi sur l'imposition des personnes morales, du 23 septembre 1994 (LIPM - RS D 3 15).

E. 7

Dès lors que la détermination du bénéfice net en droit cantonal et communal est identique à celle du droit fédéral, les considérations ci-après développées s'appliqueront tant à l'ICC qu'à l'IFD.

E. 8

Les règles minimales de droit comptable suisse disposent que doivent être inscrits au compte de profits et pertes les produits et les charges d'exploitation, hors exploitation et exceptionnels. Les produits comprennent le chiffre d'affaires résultant des ventes et des prestations de services, les produits financiers et les bénéfices provenant de l'aliénation d'actifs immobilisés, présentés séparément. Les charges comprennent les charges de matières et de marchandises, les frais de personnel, les charges financières et les charges d'amortissement, présentées séparément. Le compte de profits et pertes fait ressortir le bénéfice ou le déficit de l'exercice.

D'autre part, le bilan fait état de l'actif circulant et de l'actif immobilisé, des fonds étrangers et des fonds propres. L'actif circulant se subdivise en liquidités, créances résultant de ventes et de prestations de services, autres créances et stocks ; l'actif immobilisé, en

immobilisations financières, corporelles et incorporelles. Les fonds étrangers se subdivisent en dettes sur achats et prestations de services, autres dettes à court terme, dettes à long terme et provisions pour risques et charges ; les fonds propres en capital-actions, réserves légales et autres réserves, et en bénéfice résultant du bilan. Sont également indiqués séparément la

- 11/13 - A/3506/2008 part non libérée du capital actions, le montant global des participations, des créances et des dettes envers d'autres sociétés du groupe ou envers les actionnaires qui détiennent une participation dans la société, les comptes de régularisation et le déficit résultant du bilan.

E. 9

En l'espèce, il découle des pièces produites que la contribuable a refacturé le montant litigieux et n'a en particulier pas fourni de prestation en lien avec les activités faisant l'objet de l'échange de factures. Malgré les déclarations parfois contradictoires de la recourante, cette dernière ne semble pas le contester.

Il ressort des pièces comptables 2006 de la recourante que cette dernière a encaissé le montant de USD 192'776,44. Il s'agit bien d'un produit, entrant dans le chiffre d'affaires de l'intéressée. Dès lors que la contribuable n'a pas souffert de frais relatifs au projet en Birmanie, l'échange d'écritures comptables aurait dû faire intervenir des comptes d'actifs circulants et de produits de la recourante, et non des comptes de type bilan/bilan, ni un compte de charges, comme elle le prétend. La somme querellée devait être ajoutée au bénéfice net imposable de la contribuable. Par ailleurs, comme l'a relevé le TAPI, une solution contraire reconnaissant le principe de refacturation à titre fiduciaire n'est pas admissible selon la jurisprudence et la pratique (arrêt du Tribunal fédéral 2P.217/2005 du 16 octobre 2006 ; Circulaire no 9 de l'Administration fédérale des contributions du 19 décembre 2001 in Archives 70 p. 520 ; notice S-02.107 « rapports fiduciaires » de l'AFC du mois d'octobre 1967 ad. no 15). La recourante a d'ailleurs expressément nié avoir agi à titre fiduciaire.

E. 10

En conséquence, les raisons commerciales sur lesquelles s'est fondée cette refacturation, faisant l'objet de diverses allégations par les parties, de même que le caractère "insolite" de cette opération ne seront pas examinées, puisqu'ils sont sans influence sur l'issue du litige, qui dépend strictement des normes fiscales et comptables applicables. Ces dernières s'appliquent en effet sans égard aux motifs commerciaux conduisant à la reprise litigieuse. Il en va de même pour la typicité particulière de l'opération comptable, qu'il n'y aurait lieu d'analyser que si la cause soulevait la question d'une éventuelle évasion fiscale, ce qui n'est pas le cas en l'espèce.

E. 11

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté.

E. 12

Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante. Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 LPA).

* * * * *

- 12/13 - A/3506/2008

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