

GE_GERICHTE ATA/545/2012 vom 21. August 2012

GE Cour de justice, 2012-08-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_545_2012

FR: GE_GERICHTE ATA/545/2012 du 21 août 2012

IT: GE_GERICHTE ATA/545/2012 del 21 agosto 2012

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. 132 LOJ).

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 ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).

E. 3

Le litige concerne les exercices fiscaux 2001 à 2004. Pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la LIFD et sa réglementation d'application. Pour l'ICC, outre les dispositions de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14), le litige doit être examiné au regard de celles de la LIPM et de la loi de procédure fiscale, du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17).

E. 4

La recourante ne remet pas en question le principe de la procédure en rappel d'impôts décidée par l'intimée mais l'importance de celle-ci. Selon elle, certains postes comptables n'avaient pas à être repris, tandis que pour d'autres, le montant de la reprise était trop élevé.

E. 5

a. L'impôt sur le bénéfice a pour objet la totalité du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat (art. 24 al. 1 let. a LHID).

Aux termes de l'art. 12 let. h LIPM, sont considérées comme bénéfice imposable les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société.

b. Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte

- 16/21 - A/4521/2007 de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

Les art. 12 let. h LIPM et 58 al. 1 LIFD visent les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/P.BRÜLISAUER, in: M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., no 74 ad art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et doivent être réintégrés dans le bénéfice imposable. Cet article est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID quand bien même il est rédigé différemment.

Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne touchant celui-ci de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 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 (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n. 33 et les références citées). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. L'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables d'une société (X. OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35).

Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons. Elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux, notamment par des versements de salaires excessifs (X. OBERSON, op. cit., p. 197 n. 34).

E. 6

L'autorité ne doit et ne peut rechercher que les informations nécessaires à sa décision. En outre, les parties ont le devoir de collaborer à la recherche des preuves (B. KNAPP, Précis de droit administratif, 4ème éd. Bâle, 1991, n. 2018-2021 p. 419). En matière fiscale, l'autorité doit, en principe apporter la preuve de l'existence des éléments imposables alors que le contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Si des indices précis rendent vraisemblables l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (ATF 121 II 257 consid. 4c p. 266 ; Arrêt du Tribunal fédéral du 14 mars 1995, publié in Revue fiscale 1995, p. 348 consid. 2d p. 351 ; Archives 62 p. 720 consid. 5b p. 729 ; 55 p. 624 consid. 3a p. 627 ; 39 p. 284 consid. 3c p. 288 ; W. RYSER/B. ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, 3ème éd. Berne 1994 pp. 58-59 ; E. KÄNZIG/U. R. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, IIIème partie, 2ème éd. n. 20 ad art. 88).

- 17/21 - A/4521/2007

E. 7

Le principe de la bonne foi entre administration et administré, garanti par les art. 9 et 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), exige que l'une et l'autre se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de toute attitude propre à tromper l'administré. Elle ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part (ATF 129 I 161 consid. 4 p. 170 ; 129 II 361 consid. 7.1 p. 381 ; Arrêts du Tribunal fédéral

1C_534/2009 du 2 juin 2010 ; 9C_115/2007 du 22 janvier 2008 consid. 4.2 ; ATA/141/2012 du 13 mars 2012 ; T. TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2011, p. 193 n. 568). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables ; le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité, de telle sorte que le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée en cette matière (cf. art. 5 et 9 Cst. ; ATF 131 II 627 consid. 6.1 p. 637 ; 118 Ib 312 consid. 3b p. 316 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_99/2010 du 6 septembre 2010 ; ATA/745/2011 du 6 décembre 2011 consid. 3 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002., p. 28 et les nombreuses références ; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, Lausanne 1998, 2ème éd., p. 132).

E. 8

C'est au regard de ces principes qu'il y a lieu d'examiner le bien-fondé des reprises ordonnées par l'AFC-GE.

E. 9

a. La recourante qui avait comptabilisé l'intégralité du loyer de l'appartement privé de son administrateur à titre de charges dans le compte d'exploitation annexé à ses déclarations fiscales 2002 à 2004, revendique, à ce stade de la procédure, la prise en compte d'un tiers du montant du loyer dudit appartement. Elle n'a cependant apporté aucunement la preuve de la nécessité de l'utilisation de cet espace dans le cadre de l'exploitation ou de la gestion de l'hôtel. Il est possible que son administrateur et actionnaire ait pu en utiliser une partie pour y organiser des rencontres, voire pour y travailler ou y placer des documents. Il disposait cependant de locaux administratifs au sein de l'hôtel pour y effectuer la gestion de la société et même pour y recevoir les contrôleurs fiscaux. De fait, l'utilisation d'une partie de l'appartement par l'organe de la société est restée de pure convenance personnelle. C'est donc à juste titre que l'intimée a repris dans la comptabilité de la recourante, la totalité de ce loyer et l'a ajoutée aux bénéfices 2001 à 2004 déclarés par la contribuable.

b. Concernant les frais de carte de crédit, la recourante, dans ses dernières conclusions, demande qu'un tiers de ceux-ci soit considéré comme des dépenses commerciales. Elle a fourni dans le cadre de son recours devant la chambre de céans une série de factures qui lui ont été adressées en 2002 et prétend par-là justifier l'existence de charges commerciales dans cette proportion. Elle échoue cependant entièrement dans la justification qu'elle prétend apporter. D'une part, ces factures ont été émises en 2002 et les dépenses à justifier datent de 2003 ou

- 18/21 - A/4521/2007 2004. D'autre part, il ne suffit pas à la contribuable, pour apporter la preuve requise, de mettre en balance des factures qui lui étaient adressées avec des paiements, même représentant des montants équivalents. Il lui est nécessaire de démontrer précisément le lien entre les factures et les paiements en question. Or celui-ci n'a pas été établi alors-même que les pièces étaient à disposition. La reprise de 100 % de ces paiements par cartes de crédit doit donc être également confirmée, ce d'autant plus que la consultation des relevés de cartes de crédit transmis par l'AFC-GE permet de constater que les dépenses en question constituent principalement des frais de voyages et d'hôtels, voire d'hôpital, qui n'ont pas de lien avec l'activité de la recourante.

c. La recourante sollicite que la totalité des frais de téléphone soient reconnus en tant que charges commercialement justifiées. L'AFC-GE dans sa décision sur réclamation du 12 octobre 2007 a admis que trois cinquièmes des frais de téléphone privé pouvaient être

considérés comme professionnels. La CCRA, de son côté, a considéré que le recours de la société pouvait être admis partiellement sur ce point et qu'il y avait lieu de la mettre également au bénéfice de cette pratique pour les frais de téléphone portable de son administrateur pour des téléphones effectués à partir de la Thaïlande vers la Suisse. L'AFC-GE n'a pas recouru contre cette décision. Celle-ci sera confirmée dès lors que la recourante ne justifie pas précisément pour quelles raisons l'entier des frais de téléphone portable de son dirigeant devraient être pris en considération.

d. Finalement, la recourante sollicite la prise en compte de l'entier des frais d'un véhicule immatriculé à son nom. Elle prétend que l'actionnaire disposait de son propre véhicule motorisé mais n'en apporte pas la preuve. Surtout, elle avait elle-même proposé dans le cadre de sa réclamation du 22 décembre 2006, dans un tableau récapitulatif des reprises effectuées, d'admettre une reprise ne portant que sur deux cinquièmes desdits frais, soit CHF 3'067.- pour 2002, CHF 3'446.- pour 2003 et CHF 4'288.- pour 2004. L'AFC-GE ayant accepté dans sa décision du

E. 12

octobre 2007 la répartition proposée, la recourante ne peut, sans contrevenir au principe de la bonne foi remettre en question devant la chambre de céans l'accord intervenu, au demeurant conforme à la loi. 10.

La recourante demande à pouvoir augmenter dans ses comptes 2003 et 2004 le montant de la provision couvrant les impôts à payer, dès lors que ces derniers vont augmenter en raison des reprises effectuées.

A teneur de l'art. 59 al. 1 let. a LIFD comme de l'art. 13 let. a LIPM, les charges justifiées par l'usage commercial comprennent également les impôts fédéraux, cantonaux et communaux, mais non les amendes fiscales.

En l'espèce, la procédure porte sur un rappel d'impôts et non sur la taxation. Dans un tel cas, si des reprises sont effectuées en relation avec des distributions dissimulées de bénéfices, la déductibilité de l'impôt payé sera admise pour la

- 19/21 - A/4521/2007 période fiscale ultérieure mais ne peut plus conduire à une correction de la provision pour impôts figurant dans les comptes de l'année de l'exercice fiscal considéré (M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 112 a p. 759, ad art. 59 n. 9). 11. a. Selon l'art. 175 al. 1 LIFD, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, aura fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète, sera puni d'une amende proportionnée à sa faute, allant du tiers au triple de l'impôt soustrait ; en règle générale, l'amende sera égale au montant simple de l'impôt soustrait.

L'art. 69 al. 1 et 2 LPFisc est de teneur similaire, qu'il s'agisse des conditions de la soustraction fiscale ou des conséquences de celle-ci s'agissant de la quotité de l'amende.

b. Lorsqu'une soustraction fiscale est commise par une personne morale, celle-ci est elle-même punissable d'une amende en matière d'IFD et d'ICC (art. 181 al. 1 LIFD et 74 al. 1 LPFisc).

c. A teneur des art. 59 al. 3 LHID et 82 LPFisc en matière d'ICC et 333 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) en matière d'IFD (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.481/2003 du 18 août 2004), les dispositions générales du CP sont applicables à la

soustraction fiscale.

Ainsi, la quotité de l'amende n'est pas fixée en fonction de l'intention de soustraire ou de la négligence qui peut être reprochée au contribuable mais de l'intensité de la faute, qui doit être fixée en fonction de sa culpabilité (art. 48 CP, dans sa teneur antérieure au 1er janvier 2007, ou art. 106 CP, en vigueur depuis cette date, mais dont la portée est inchangée). En revanche, le fait que l'auteur ait agi intentionnellement ou par négligence peut avoir une incidence sur l'intensité de la faute et, partant, sur la quotité de l'amende.

Il y a négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, un contribuable ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte (RDAF 2003 II 622, 631 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème éd., 2007, § 26 n° 19). Il y a comportement intentionnel lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est avérée, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 n° 18). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du

E. 16

mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée).

- 20/21 - A/4521/2007

d. De jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi. Dans ce cadre, l'AFC-GE jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour fixer la quotité d'une amende et l'autorité de recours ne peut revoir cette quotité qu'en cas d'excès du pouvoir d'appréciation (ATA/167/2012 du 27 mars 2012 ; ATA/42/2011 du 25 janvier 2011 ; ATA/607/2008 du 2 décembre 2008 ; ATA/96/2008 du 4 mars 2008 ; ATA/128/2003 du 11 mars 2003).

La recourante a systématiquement comptabilisé dans ses frais d'exploitation, au cours de plusieurs exercices fiscaux, des dépenses d'une certaine importance alors qu'il s'agissait de frais privés dont son administrateur-actionnaire était le bénéficiaire. Or celui-ci, par la position qu'il occupait, ne pouvait ignorer les avantages fiscaux qu'un tel traitement comptable pouvait générer pour la société et pour lui-même. De telles circonstances ne permettent pas de retenir une négligence, La recourante a commis une infraction intentionnelle via son dirigeant et seul actionnaire, tout au moins par dol éventuel. Dans ces circonstances, en raison du caractère systématique du comportement adopté et de la durée de l'infraction, une amende dont la quotité est fixée à une fois le montant soustrait respecte le principe de la proportionnalité, la bonne collaboration du contribuable ayant déjà été prise en compte pour la fixation de celle-ci. 12.

Le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge de la recourante qui succombe. Aucune indemnité ne sera allouée (art. 87 al. 1 LPA).

* * * * *