

GE_GERICHTE ATA/647/2013 vom 1. Oktober 2013

GE Cour de justice, 2013-10-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_647_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/647/2013 du 1 octobre 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/647/2013 del 1 ottobre 2013

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

Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005 du 1er mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).

En l'espèce, l'IFD est soumis à la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995.

Quant à l'ICC, le 1er janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

Le recours concernant la période fiscale 2008, le droit cantonal dans sa teneur à cette date est applicable (aLIPP-V).

E. 3

a.

En matière d'IFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD), y compris les prestations en nature (art. 16 al. 2 LIFD). Sont imposables à ce titre tous les revenus provenant d'une activité dépendante, soit d'une activité exercée dans le

- 8/13 - A/2212/2011 cadre de rapports de travail, inclus les revenus accessoires, soit les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, primes, gratifications, pourboires, tantièmes et autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD). Sont également taxables à ce titre les dividendes et parts de bénéfice provenant de participations de tous genres (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

b. Pour la fixation de l'IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD).

Peuvent notamment être déduits les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune. Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital, à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers (art. 33 al. 1 let. a LIFD).

E. 4

Des règles similaires se retrouvent en matière d'ICC (art. 1 al. 1 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Objet de l'impôt - Assujettissement à l'impôt du 22 septembre 2000 - aLIPP- I - D 3 11 ; art. 2 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu - revenu imposable - du 22 septembre 2000 - aLIPP-IV - D 3 14 pour les revenus de l'activité lucrative dépendante ; art. 6 let. c aLIPP-IV pour les dividendes ou parts de bénéfice et autres avantages appréciables en argent provenant de participations), ainsi que pour les déductions. Il en va de même pour les déductions des intérêts passifs sur le revenu (art. 6 al. 1 aLIPP-V).

E. 5

Sont imposables à titre de revenus les prestations appréciables en argent, soient les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contreprestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participations, dès lors que la société ne les aurait pas faites dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 119 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012 § 7 p. 138). Constitue notamment une prestation appréciable en argent l'octroi par une société d'un prêt à son actionnaire (RDAF 1997 II, p. 392 ; X. OBERSON, op.cit., p. 237 n. 44). Dans l'hypothèse d'un tel prêt, il y a une prestation appréciable en argent si la société l'a accordé pour un certain montant, uniquement pour la raison que l'emprunteur était le détenteur des droits de participation (RDAF 1997 II p. 295 ; Arch. 53-54 consid. 3 p. 58). Il y a une prestation appréciable en argent si et dans la mesure où le prêt en question n'aurait pas été accordé à un tiers non intéressé. La comparaison doit être effectuée en prenant en considération toutes les circonstances concrètes en rapport avec le contrat conclu (RDAF 1997 p. 395).

En l'espèce, le contribuable est détenteur de toutes les parts sociales de la société qui lui a fait crédit. Il en est le seul gérant. C'est donc lui qui a pu décider

- 9/13 - A/2212/2011 d'inscrire en compte courant les dépenses privées que la société a prises en charge pour son compte et faire passer sur le plan comptable cette prise en charge en une avance à lui-même. Certes, il a payé des intérêts sur les montants avancés, mais n'a pas payé ceux-ci, portant leur montant en augmentation desdites avances. Au vu des fonds propres de la société, les montants avancés sont considérables. Or, la société n'a formalisé le prêt dans aucun contrat définissant les modalités des avances, de leur remboursement, ni le taux d'intérêt et la durée du prêt. Elle n'a d'autre part sollicité aucune garantie de son gérant et propriétaire pour assurer le remboursement dudit prêt. De telles circonstances sont extrêmement favorables et ne sont dues qu'à la proximité existant entre le prêteur et l'emprunteur. C'est à juste titre que l'AFC-GE a considéré que le prêt accordé constituait une prestation appréciable en argent, qui devait être réintégrée dans le revenu imposable des contribuables.

De même, c'est à juste titre que l'AFC-GE, dès lors qu'elle constatait qu'il y avait eu prestation appréciable en argent accordée aux contribuables, a refusé la déduction des intérêts qui se rattachaient audit prêt, qui se trouvait être simulé.

E. 6

Le jugement du TAPI sera annulé. Toutefois, en application du principe de la réalisation effective, voire de périodicité, ne sera réintégré dans le revenu des recourant qu'un montant correspondant à l'augmentation, dans les livres de la société, du compte courant du contribuable, qui s'est produite entre le 1er janvier et le 31 décembre 2008. Au 31 décembre 2007, ce poste s'élevait à CHF 16'594.-. Au 31 décembre 2008, il était de CHF 49'182.-. L'AFC-GE était donc en droit d'ajouter un revenu de la fortune mobilière de CHF 32'588.- à celui des contribuables et de leur refuser la déduction d'un montant de CHF 1'490.- d'intérêts.

E. 7

En matière d'imposition cantonale sur la fortune, sont déductibles de celle-ci les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier (art. 13 al. 1 let. a de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur la fortune du 22 septembre 2000 - aLIPP-III - D 3 13), mais ne sont déductibles que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 13 al. 2 aLIPP-III).

En l'espèce, le prêt étant simulé, il constitue en réalité un revenu des contribuables. La conséquence en est qu'aucune déduction pour dettes chirographaires ne peut être admise, ainsi qu'en a à juste titre décidé l'AFC-GE. Le recours sera également admis sur ce point, si ce n'est que la déduction à titre de dette chirographaire ne peut être refusée que pour le montant de l'augmentation du débit du compte-courant qui s'est produite durant l'exercice fiscal, soit CHF 32'588.-.

- 10/13 - A/2212/2011

E. 8

Selon les contribuables, la réintégration du montant précité dans leurs revenus porte atteinte à leur capacité contributive protégée par l'art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101).

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le principe de l'imposition d'après la capacité contributive, chaque personne doit participer aux charges financières de l'Etat selon ses moyens (ATF 133 I 217 consid. 7.1). En outre, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens : la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 29 et les arrêts cités).

En l'espèce, les reprises sur le revenu et la fortune ordonnées par l'AFC-GE sont conformes au principe de l'imposition selon la capacité contributive des intimés. Elles correspondent, ainsi qu'ils l'ont admis, à des montants dont ils ont bénéficié via les frais privés payés par la société. Dès lors que ces montants constituaient des revenus, ils étaient taxables fiscalement. De ce fait, leur ajout à ceux qu'ils ont déclarés ne conduit pas à une taxation plus élevée que celle dont ils auraient fait l'objet s'ils les avaient déclarés correctement. On ne se trouve donc en aucun cas dans une situation susceptible de léser la capacité

contributive des contribuables.

E. 9

Concernant les bordereaux d'amende IFD et ICC, l'art. 175 al. 1 LIFD en matière d'IFD et les art. 56 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 69 al. 1 et 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) en matière d'ICC, 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.

E. 10

a. 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, op. cit., § 26 p. 587 n. 18).

b. Il y a comportement intentionnel dès lors qu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations données étaient incomplètes ou incorrectes ; si cette conscience est établie, on peut alors présumer l'intention ou du moins le dol éventuel (X. OBERSON, op. cit., § 26 p. 587 n. 17). Une telle présomption est difficile à renverser à teneur de la jurisprudence constante (ATF 114 1B 27 consid. 3a p. 29 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.5 ; RDAF 2003 II 632 ss, notamment 637, et la jurisprudence citée).

- 11/13 - A/2212/2011

E. 11

a. A teneur des art. 59 al. 3 LHID et 82 LPFisc pour l'ICC ou par renvoi de l'art. 333 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0) pour l'IFD, les dispositions générales du CP sont applicables à la sanction de la soustraction fiscale (X. OBERSON, op. cit., § 26 p. 589 n. 25).

b. 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 sa faute qui doit être évaluée 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.

c. 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/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).

E. 12

En l'espèce, les contribuables ont considéré pouvoir faire passer le paiement de frais privés par la société sous forme d'avances faites par celle-ci, un tel procédé n'étant pas admissible et constitutif de soustraction fiscale. L'AFC-GE a considéré dans sa décision sur réclamation qu'il n'y avait eu que négligence de leur part. La chambre administrative ne

remettra pas ce choix en question. Cela étant, en infligeant sur cette base des amendes correspondant aux trois quart du montant soustrait, la recourante a respecté le cadre légal de la sanction qu'elle pouvait infliger. Elle respecte en outre le principe de la proportionnalité garanti par l'art. 5 al. 2 Cst. dans la mesure où la négligence des intimés confine à l'intention. Les bordereaux d'amende seront cependant annulés, les montants de ceux-ci devant être recalculés en fonction des nouvelles taxations à effectuer.

E. 13

Le recours est donc en grande partie admis. Le jugement du TAPI est annulé et le dossier retourné à l'AFC-GE pour nouvelle décision de taxation et d'amende, au sens des considérant. Compte tenu de l'issue de la procédure, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des contribuables. Aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA).

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