

## **GE\_GERICHTE ATA/71/2019 vom 22. Januar 2019**

GE Cour de justice, 2019-01-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_71\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_71_2019)

FR: GE\_GERICHTE ATA/71/2019 du 22 janvier 2019

IT: GE\_GERICHTE ATA/71/2019 del 22 gennaio 2019

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2.

Le recours 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 (art. 61 al. 1 let. a et b LPA). Les juridictions administratives n'ont pas compétence pour apprécier l'opportunité de la décision attaquée, sauf exception prévue par la loi (art. 61 al. 2 LPA), non réalisée en l'espèce. 3. a. Le litige concerne les périodes fiscales 2010, 2011 et 2012, tant en matière d'IFD que d'ICC.

b. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses. Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (ATA/859/2018 du 21 août 2018 et les références citées).

c. Le litige porte sur la procédure en rappel et soustraction d'impôt pour les périodes fiscales 2010 et 2011 ainsi qu'en taxation ordinaire pour la période fiscale 2012. La cause est aussi régie par les dispositions de la LIFD et celles de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

d. Par ailleurs, la question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme l'admet la jurisprudence (ATA/379/2018 du 24 avril 2018 et les références citées). 4. a. La recourante se plaint d'une violation du droit d'être entendue, le TAPI n'ayant pas donné suite à sa demande d'audition de M. K\_\_\_\_\_.

b. Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101), comprend notamment le droit de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à des offres de preuves pertinentes, de participer à

- 7/13 - A/2647/2016 l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1). L'art. 29 al. 2 Cst. n'exclut pas une appréciation anticipée des preuves. Le juge peut ainsi refuser une mesure probatoire lorsque celle-ci ne serait pas de nature à modifier le résultat des preuves déjà administrées, qu'il tient pour acquis (arrêt du Tribunal fédéral 1C\_686/2017 précité consid. 3.1 et les références citées).

En l'espèce, le TAPI a estimé que le dossier renfermait les éléments utiles à sa détermination sans procéder à l'audition de M. K\_\_\_\_\_. Ce dernier, père des associés de la

recourante, ne peut être entendu qu'à titre de renseignement. La recourante, qui sollicite son audition pour appuyer ses allégations, ne prétend pas que l'intéressé serait à même de produire des pièces qui ne seraient pas déjà versées au dossier, ce qui, au demeurant, soulèverait une question de recevabilité de celles-ci à ce stade de la procédure. Eu égard aux circonstances du cas d'espèce, on voit mal que M. K\_\_\_\_\_ contredise l'argumentation de la recourante, dont ses enfants sont les associés. Dans ces circonstances, le TAPI pouvait, sans mésuser de son pouvoir d'appréciation, estimer que cette audition ne serait pas à même d'apporter des éléments nouveaux pertinents au dossier et, en conséquence, renoncer à cet acte d'instruction.

Le grief est ainsi mal fondé. 5. a. La recourante soutient que les dépenses de M. K\_\_\_\_\_ en 2010, 2011 et 2012, réglées au moyen de la carte de crédit d'entreprise au nom de ce dernier, sont justifiées par l'usage commercial.

b. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). L'art. 58 al. 1 LIFD précise que 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).

c. Les cantons doivent imposer l'ensemble du bénéfice net dans lequel doivent notamment être inclus les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats, ainsi que les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats (art. 24 al. 1 let. a et b LHID).

d. Dans le canton de Genève, en matière d'ICC, l'art. 12 LIPM, dans sa teneur au moment des taxations en cause (ATA/859/2018 précité et la référence citée), prévoit que le bénéfice net imposable est celui qui résulte du compte de pertes et

- 8/13 - A/2647/2016 profits (art. 12 let. a LIPM), augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à i aLIPM, ainsi que des produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (art. 12 let. j aLIPM). Bien que rédigé différemment, l'art. 12 LIPM est de même portée que l'art. 58 al. 1 LIFD (ATA/1487/2017 du

#### **E. 14**

novembre 2017 et les références citées).

e. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de ces dispositions les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; art. 12 let. h aLIPM), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspondent aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/56/2017 du 24 janvier 2017 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016).

De jurisprudence constante, il y a un avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers, que la disproportion entre la prestation et la

contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou aurait pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6).

L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6). En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_898/2015 et 2C\_899/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.3 et les références citées).

Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées par un accroissement injustifié des frais généraux, ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit. Elles peuvent également apparaître sous la forme d'une diminution exagérée d'actifs ou d'un accroissement non justifié de passifs. 6.

En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son

- 9/13 - A/2647/2016 obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2 ; 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/652/2016 du 26 juillet 2016).

De même, en ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/778/2016 précité). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée (ATA/1270/2017 précité et la référence citée).

Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation en cause (ATF 119 Ib 431 consid. 2c

; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/17/2016 précité ; ATA/995/2014 du 16 décembre 2014).

Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/1270/2017 précité ; ATA/562/2015 du 2 juin 2015 ; ATA/201/2014 du 1er avril 2014). 7.

En l'espèce, aucun contrat écrit ne lie M. K\_\_\_\_\_ à la recourante. Selon celle-ci, il aurait un rôle de consultant et de représentation sur la base d'un contrat

- 10/13 - A/2647/2016 oral. Force est toutefois de constater qu'à aucun moment la recourante n'a été en mesure d'esquisser les contours de l'activité confiée à l'intéressé, ni de produire un justificatif quelconque de démarches effectives qui auraient été entreprises par celui-ci, non plus que de fournir des pièces relatives aux personnes et entreprises qui auraient été démarchées. Le dossier ne fait état d'aucune forme de compte rendu écrit de la part M. K\_\_\_\_\_ sur le résultat de ses contacts, ni d'aucune analyse des possibilités de développement des relations économiques avec eux. Confrontée à l'absence de fournisseurs en Italie entre 2010 et 2012, la recourante a expliqué, dans ses écritures devant la chambre de céans, que les démarches de M. K\_\_\_\_\_ s'étaient concrétisées en 2015 seulement, cela, une fois encore, sans fournir la moindre pièce justificative. Cette absence de documentation est d'autant plus regrettable que la société L\_\_\_\_\_ SA avait été mise en faillite en 2006 et radiée fin 2007. Il n'est toutefois pas vraisemblable qu'il ait fallu huit ans pour que la recourante bénéficie des contacts du précité avec ses fournisseurs de l'époque. Dans ces circonstances, tant l'AFC-GE que le TAPI ont retenu à bon droit que la recourante n'avait pas établi de lien de causalité entre l'activité prêtée à M. K\_\_\_\_\_ et le bénéfice de A\_\_\_\_\_ pour les années fiscales 2010 à 2012. La prise en charge de frais de déplacements et autres de ce dernier par la société ne peut qu'apparaître insolite, le seul élément établi à satisfaction de droit étant le lien de parenté proche entre celui-ci et les associés de la recourante.

Le grief est infondé. 8.

La recourante se plaint enfin d'une violation des règles de fixation de l'amende.

a. 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 d'une amende (art. 175 al. 1 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 1 LPFisc). Celle-ci est en règle générale équivalente au montant soustrait. Elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant si la faute est légère et au triple de celui-ci en cas de faute grave (art. 175 al. 2 LIFD ; art. 56 al. 1 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc).

Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent dès lors être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier. Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un élément constitutif subjectif (ATA/1487/2017 précité et les références citées).

b. La preuve d'un comportement intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale et elle est considérée comme apportée lorsqu'il est établi de façon suffisamment sûre

que le contribuable était conscient que les informations données étaient incorrectes ou incomplètes. Si tel est le cas, il faut présumer qu'il

- 11/13 - A/2647/2016 a volontairement voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel afin d'obtenir une taxation moins élevée ; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes. Cela est d'autant plus vrai que le contribuable peut compter avec la possibilité que l'autorité fiscale s'en tienne à sa déclaration sans l'examiner de manière plus approfondie. En revanche, le contribuable agit avec négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il ne se rend pas compte ou ne tient pas compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quand le contribuable n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (art. 18 al. 3 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0 ; ATA/1416/2017 du 17 octobre 2017 et les références citées).

c. 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) et le comportement de ses organes lui est imputable pour examiner les éléments subjectifs de l'infraction (ATA/1487/2017 précité et les références citées).

d. En l'espèce, l'AFC-GE a retenu que la recourante avait agi par négligence, n'ayant pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et que l'on pouvait attendre d'elle. Au vu du dossier, cette appréciation n'est pas abusive, puisque durant deux périodes fiscales, la recourante a déduit de son bénéfice des frais privés d'un proche de ses associés, sans le moindre contrôle de la pertinence de ces frais, alors que ses organes ne pouvaient ignorer que ce faisant ils ne se conformaient pas à leurs obligations légales en matière de comptabilité et de justification des déductions fiscales. 9.

En règle générale, la quotité de l'amende est fixée 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 ; art. 56 al. 2 LHID ; art. 69 al. 2 LPFisc). Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Ce dernier constitue donc le premier critère de fixation de l'amende, la faute intervenant seulement, mais de manière limitée, comme facteur de réduction ou d'augmentation de sa quotité. Il convient notamment de réduire le montant de l'amende lorsque le contribuable a agi par négligence, celle-ci devant être considérée comme un cas de faute légère au sens de l'art. 175 LIFD. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales, qui doivent faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi, disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, l'autorité de recours ne censurant que l'abus du pouvoir d'appréciation (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 7.2.1 ; ATA/1487/2017 précité et les références citées).

- 12/13 - A/2647/2016

En fixant l'amende au trois quarts des montants soustraits, l'AFC-GE n'a ni abusé ni excédé son pouvoir d'appréciation, au vu des éléments du dossier. Contrairement à ce que la recourante allègue, elle n'avait pas pris les mesures organisationnelles visant à ne pas mêler les charges justifiées par l'usage commercial et les dépenses à caractère privé des associés et de leur proches puisque, dans le cas de M. K\_\_\_\_\_, elle s'est accommodée de l'absence

de tout justificatif d'un lien entre les frais acquittés au moyen de la carte de crédit d'entreprise et une éventuelle activité à caractère commercial déployée dans son intérêt.

Au vu de ce qui précède, le recours est mal fondé et sera rejeté. 10.

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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