

# **GE\_GERICHTE ATA/869/2015 vom 25. August 2015**

GE Cour de justice, 2015-08-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_869\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_869_2015)

FR: GE\_GERICHTE ATA/869/2015 du 25 août 2015

IT: GE\_GERICHTE ATA/869/2015 del 25 agosto 2015

## **Regeste**

Résumé: Société au bénéfice d'une promesse d'achat et d'un droit d'exemption permettant l'acquisition d'une parcelle à un prix fixé en 2004 qui s'en dessaisi au profit de ses associés gérant en 2006, permettant à ces derniers de réaliser une vente subséquente du bien-fonds avec une plus value conjoncturelle. La condition d'une prestation disproportionnée et insolite effectuée sans contrepartie apparaît remplie, la plus-value devant ainsi être réintégrée dans le bénéfice de la société. Prise en compte des charges étroitement liées à la reprise et constitution d'une provision pour impôt justifiée par l'usage commercial dans le bilan corrigé. Confirmation de l'amende pour soustraction par négligence. Quotité fixée à la moitié des impôts éludés.

## **Erwägungen**

### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 7/14 - A/711/2013 2)

Le litige porte sur la réintégration dans le bénéfice 2006 de la recourante d'un montant de CHF 804'000.- au titre de prestation appréciable en argent à ses associés sous forme de renonciation à la plus-value sur la revente de la parcelle. 3) a. L'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Aux termes de 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 de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial tels que, notamment, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Selon l'art. 58 al. 1 let. c LIFD, il inclut également 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.

b. Concernant l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, ainsi 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 (art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). L'art. 12 LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 LIFD quand bien même il est rédigé différemment (ATA/485/2013 et ATA/464/2013 du 30 juillet 2013). 4)

Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1,

Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden - StHG, 2ème éd., n. 74 ad art. 24 p. 406), soit tous prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable. La reprise peut aussi découler de la renonciation à une source de revenu lorsque la société accorde à son actionnaire, au débit d'un compte de produits, une prestation à un prix inférieur au prix du marché ou si elle prend celle, au débit d'un compte d'actifs, d'une cession d'actifs à un prix de faveur (art. 58 al. 1 let. c LIFD et 12 let. i LIPM ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 236 n. 39). 5) a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contrepartie correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le 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

- 8/14 - A/711/2013 contrepartie est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (ATF 140 II 88 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_508/2014 et 2C\_509/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C\_421/2009 du 11 janvier 2010 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/995/2014 du 16 décembre 2014 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 236 n. 41 et les références citées).

b.

En matière de fardeau de la preuve, il appartient au fisc de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et de prouver que les prestations en question sont justifiées 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 les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_30/2010 du 19 mai 2010 ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 238 n. 47).

c. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintégrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (Xavier OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35). 6)

En l'espèce, la société, au bénéfice d'une promesse d'achat et d'un droit d'option, permettant l'acquisition d'une parcelle à un prix fixé en 2004, s'en est dessaisie au profit de ses associés gérants en 2006, permettant à ces derniers de réaliser une vente subséquente du bien-fonds avec une plus-value conjoncturelle. Pour ce transfert, la société a reçu en paiement un montant correspondant au remboursement de l'acompte versé sur le prix de vente et les frais de notaire engagés jusque-là. Elle n'a en revanche comptabilisé aucun profit, alors que le consortium a réalisé un profit important, seulement quelques mois après le transfert, en vendant le terrain nu.

La condition d'une prestation disproportionnée et insolite, effectuée sans contrepartie, apparaît donc remplie, à moins que la contribuable n'arrive à renverser cette présomption, au sens de la jurisprudence susmentionnée. 7)

La contribuable oppose d'abord des motifs économiques. La société aurait été incapable de réaliser l'opération d'acquisition et de revente de la parcelle, n'ayant pas les moyens financiers nécessaires.

Les pièces produites sous le secret fiscal, notamment le courrier du mandataire du consortium au service de la taxation des promoteurs immobiliers de l'AFC du 21 août 2008, indiquent que le financement de l'acquisition de la

- 9/14 - A/711/2013 parcelle par le consortium a été assuré par l'utilisation des premiers acomptes versés par les acheteurs réservataires. De ce fait, l'argument de la contribuable tombe à faux puisque cette opération aurait pu également être réalisée par la société. 8)

La société expose également que les coûts supportés par la société étaient très faibles mais que les frais « à venir » liés à la promotion immobilière pouvaient devenir très substantiels, ce qui expliquait l'absence de « valeur » de la transaction et donc le respect du principe de pleine concurrence.

A cet égard, la contribuable perd de vue que le bénéfice litigieux ne concerne que la revente du terrain nu et non pas l'opération immobilière subséquente, pour laquelle le consortium a dû supporter d'autres coûts.

Dans cette mesure, la condition de pleine concurrence n'est pas remplie, puisque la promesse de vente a été transférée sans réaliser de profit et que le terrain a été vendu avec un bénéfice conséquent quelques semaines plus tard. La même opération n'aurait à l'évidence pas été conclue avec un tiers absolu. 9)

Finalement, le caractère insolite de la prestation était reconnaissable par les organes de la société qui se confondent économiquement avec elle et qui étaient de ce fait à la fois acheteurs et vendeurs de la promesse de vente cédée et ne pouvaient dès lors ignorer l'insuffisance de son prix.

En conséquence, en acceptant que ses associés achètent le terrain nu de la parcelle à sa place, la contribuable a renoncé à tirer profit de la plus-value de CHF 804'000.- selon les chiffres retenus par l'AFC, qu'elle aurait été susceptible de réaliser, en faveur de ses associés. Les conditions d'une prestation appréciable en argent devant être réintégrée dans le bénéfice de la contribuable sont donc réunies. 10) La recourante conteste également le montant de la reprise, un certain nombre de frais devaient diminuer le montant du bénéfice et une provision pour impôt être prise en compte.

a. Les principes du rappel d'impôt doivent conduire à taxer le contribuable conformément à la situation qui aurait dû être la sienne en procédure ordinaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 et 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.5).

Les charges non étroitement liées à une reprise faite dans le cadre d'une procédure de rappel ne peuvent ainsi pas être prises en compte (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_123/2012 et 2C\_124/2012 du 8 août 2012 consid. 7.3 ; 2C\_277/2008 du 26 septembre 2008 ; ATA/809/2015 du 11 août 2015 consid. 5b et c).

- 10/14 - A/711/2013

En l'espèce, parmi les charges dont la contribuable demande la déduction, seule les frais de notaire pour un montant de CHF 7'519,40 et de CHF 8'357.- peuvent être admis dans la mesure où ils sont liés directement à la signature du droit d'emption.

Le recours doit être admis sur ce point.

En revanche les autres frais, liés à la promotion immobilière et à la valorisation du terrain, ne sont pas liés directement à la reprise faite dans le bénéfice de la contribuable et ont également déjà été déduits du revenu de l'activité lucrative indépendante du consortium.

b. S'agissant de la provision pour impôt qui n'est pas comprise dans le bénéfice, le Tribunal fédéral a modifié très récemment sa jurisprudence à cet égard (ATF 141 II 83 consid. 5 p. 87 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 et 2C\_663/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.5).

Le Tribunal fédéral a considéré qu'il n'était pas admissible de pénaliser un contribuable, dans une procédure en rappel d'impôt, en ne tenant pas compte de charges justifiées par l'usage commercial, telle des provisions pour impôts (art. 59 al. 1 let. a LIFD) lors de la correction du bilan. Jusqu'à cet arrêt, un ajustement de la provision pour impôts était exclu lorsque la reprise d'impôts était le résultat d'une soustraction fiscale intentionnelle. Or, ce caractère subjectif ne devait pas permettre d'exclure une correction de bilan exigée par une norme fiscale correctrice et dans le système postnumerando, pour chaque cas de reprise de bénéfice fondé sur l'art. 58 al. 1 let. b ou c LIFD, il convenait d'augmenter en conséquence la provision pour les impôts y relatifs.

La jurisprudence de la chambre de céans, qui n'admettait pas qu'une provision pour impôts figure dans l'exercice fiscal considéré, lorsque des reprises étaient effectuées en relation avec des distributions dissimulées de bénéfices mais admettait la déductibilité de l'impôt payé pour la période fiscale ultérieure, doit ainsi être adaptée, l'art. 59 al. 1 let. a LIFD commandant qu'une provision constituant une charge justifiée par l'usage commercial soit portée au bilan corrigé par la reprise du bénéfice. Le même raisonnement doit s'appliquer à l'art. 13 LIPM, concernant l'ICC (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 et 2C\_663/2014 précité consid. 6.6).

En conséquence, une telle provision devra être prise en compte dans le bilan 2006 corrigé de la contribuable.

Le recours sera admis sur ce point également et les bordereaux de rappel ICC et IFD 2006 devront tenir compte des charges susmentionnées pour établir le bénéfice taxable.

- 11/14 - A/711/2013 11) Reste à examiner les amendes, contestées par la contribuable dans leur principe.

a. Aux termes de l'art. 175 LIFD, 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 (al. 1). En règle générale, 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 et si elle est grave, elle peut au plus être triplée (al. 2).

b. Selon la jurisprudence constante, l'autorité doit faire preuve de sévérité afin d'assurer le respect de la loi et jouit d'un large pouvoir d'appréciation pour infliger une amende et en fixer le montant. L'autorité de recours ne censure que l'abus du pouvoir d'appréciation (ATA/370/2015 du 21 avril 2015 consid. 3b ; ATA/1/2015 du 6 janvier 2015 ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014 et les références citées). 12) Pour qu'une soustraction fiscale soit réalisée, trois éléments doivent être réunis : la soustraction d'un montant d'impôt, la violation d'une obligation légale incombant au contribuable et la faute de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 précité consid. 5). Les deux premières conditions sont des éléments constitutifs objectifs de la soustraction fiscale, tandis que la faute en est un

élément constitutif subjectif (Pietro SANSONETTI in Danielle YERSIN/Yves NOËL, [éd.], Impôt fédéral direct ; Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 175 p. 1495 ss ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 586 ss).

En l'occurrence et comme il a été démontré plus haut, la recourante a bénéficié d'un avantage appréciable en argent en 2006, non déclaré au moment de la remise de sa déclaration fiscale 2006. Ce faisant, la contribuable a violé son obligation légale de remplir sa déclaration fiscale de manière complète et conforme à la vérité.

Les deux premières conditions objectives d'une soustraction fiscale sont ainsi réalisées. 13)

a. La soustraction est punissable aussi bien lorsqu'elle est commise intentionnellement que lorsqu'elle l'est par négligence (ATA/370/2015 précité consid. 5a ; ATA/975/2014 du 9 décembre 2014).

b. Le contribuable agit intentionnellement lorsqu'il agit avec conscience et volonté (art. 12 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 - CP - RS 311.0, applicable par renvoi combiné des art. 333 al. 1 et 104 CP). L'auteur agit déjà intentionnellement lorsqu'il tient pour possible la réalisation de l'infraction et l'accepte au cas où celle-ci se produirait (dol éventuel ; art. 12 al. 2 2ème phr. CP). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée

- 12/14 - A/711/2013 comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les indications fournies étaient erronées ou incomplètes. Si cette conscience est établie, il faut admettre qu'il a volontairement cherché à induire les autorités fiscales en erreur, afin d'obtenir une taxation moins élevée, ou du moins qu'il a agi par dol éventuel (ATF 114 Ib 27 consid. 3a ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_907/2012 précité consid. 5.4.1 et 2C\_908/2011 du 23 avril 2012 consid. 3.4). La présomption susmentionnée ne se laisse pas facilement renverser, car l'on a peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir à l'autorité fiscale des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2 et 2C\_447/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2 ; ATA/565/2010 du 31 août 2010 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 et les références citées).

c. La notion de négligence de l'art. 175 LIFD est identique à celle de l'art. 12 CP. Commet un crime ou un délit par négligence quiconque, par une imprévoyance coupable, agit sans se rendre compte (négligence inconsciente) ou sans tenir compte des conséquences de son acte (négligence consciente). L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées objectivement par les circonstances et subjectivement par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles, sa situation économique et sociale ainsi que son expérience professionnelle. Si le contribuable a des doutes sur ses droits ou obligations, il doit faire en sorte de lever ce doute ou, au moins, en informer l'autorité fiscale (ATF 135 II 86 consid. 4.3 ; ATA/693/2009 du 22 décembre 2009 ; Pietro SANSONETTI, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], op. cit., p. 1500 ss).

En l'espèce, l'AFC a retenu que la recourante avait été négligente, relevant l'identité économique entre les organes de la contribuable et les bénéficiaires de la prestation, soulignant néanmoins sa bonne collaboration au cours de la procédure ce qui constituait une circonstance atténuante. Quant aux montants importants sur lesquels porte la soustraction, elle a été considérée comme circonstance aggravante. La quotité des amendes ICC et IFD a été fixée à la moitié des impôts soustraits par l'AFC, ce que le TAPI a confirmé.

Cette quotité apparaît proportionnée à la négligence commise par la recourante et aux circonstances du cas d'espèce. Elle tient également et suffisamment compte de la bonne collaboration de l'intéressée. La quotité fixée à la moitié de l'impôt soustrait sera ainsi confirmée. 14) Vu ce qui précède, le recours sera très partiellement admis. Aux fins de simplification, tant le jugement du TAPI que les décisions sur réclamations et les bordereaux seront annulés. Le dossier sera renvoyé à l'AFC pour établissement de nouveaux bordereaux de rappel d'impôt et d'amendes IFD et ICC 2006, au sens des considérants.

- 13/14 - A/711/2013

Compte tenu de cette issue, un émolument réduit de CHF 800.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA) et il ne lui sera alloué aucune indemnité (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

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