

GE_GERICHTE ATA/875/2020 vom 8. September 2020

GE Cour de justice, 2020-09-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_875_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/875/2020 du 8 septembre 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/875/2020 del 8 settembre 2020

Regeste

Résumé: Rejet du recours et confirmation de la taxation litigieuse appliquant la théorie du bénéficiaire direct dans un cas de prestations appréciables en argent faites par une société anonyme dont l'actionnaire est le père du recourant à celui-ci (proche de l'actionnaire) vu les circonstances particulières du présent cas. Rejet de la demande tendant à modifier les comptes de l'entreprise individuelle du recourant après le dépôt de la déclaration fiscale. Pas de violation des principes de droit comptable lors de l'établissement des comptes de ladite entreprise.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

La présente affaire concerne la taxation ICC et IFD de 2010 des recourants, qui n'est pas entrée en force, contrairement à celle de 2009 faisant l'objet de la cause no A/3440/2018. Ils en sollicitent la modification, à la suite de l'arrêt 2C_333/2017 précité du Tribunal fédéral qui tranche la question de la méthode de calcul des loyers litigieux. Le Tribunal fédéral considère acquis le fait que l'ancienne société C_____ SA a procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en payant des montants surfacts pour la location de véhicules de chantier appartenant au recourant et à son père, actionnaire de ladite société.

- 7/12 - A/2950/2018

Malgré une motivation générale et alors qu'ils ont eux-mêmes déclaré et comptabilisé les loyers litigieux comme étant le produit de l'activité indépendante de l'époux tant dans leur déclaration fiscale 2010 que dans les comptes de son entreprise individuelle, les recourants demandent à l'AFC-GE de supprimer de la comptabilité de ladite entreprise et de leur déclaration fiscale 2010 la somme de CHF 854'394.-. Ils invoquent à cet effet, d'une part, le fait que lesdits loyers ont été requalifiés en prestations appréciables en argent, pour une somme de CHF 854'394.- s'agissant du recourant, dans le cadre de la procédure ouverte par l'AFC-GE à l'encontre de l'ancienne société C_____ SA, qui a donné lieu à l'arrêt 2C_333/2017 précité. D'autre part, ils contestent l'application de la théorie du bénéficiaire direct par l'AFC-GE à leur situation. 3)

D'après l'art. 58 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), applicable également aux personnes physiques par renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD, le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Cette disposition énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel les

comptes, et notamment le compte de résultats, établis conformément aux règles du droit commercial (ou comptable) lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (ATF 137 II 353 consid. 6.2). L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3 ; 137 II 353 consid. 6.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 ; 2C_443/2017 du 15 janvier 2018 consid. 6.3). Le principe d'autorité du bilan lie non seulement l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité (autorité formelle du droit comptable ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_455/2017 du

E. 17

septembre 2018 consid. 6.1 et la référence citée).

Aux termes de l'art. 12 al. 1 let. a de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM ; RS/GE D 3 15), applicable également aux personnes physiques par renvoi de l'art. 19 al. 4 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), est considéré comme bénéfice net imposable le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes. L'art. 12 al. 1 let. a LIPM correspond à l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, de sorte que l'interprétation donnée par la jurisprudence en relation avec la LIFD est aussi applicable en matière d'ICC (arrêt du Tribunal fédéral 2C_687/2018 du 15 février 2019 consid. 4.2). 4)

Il convient tout d'abord de situer les griefs des recourants dans leur contexte. Ce n'est qu'après l'ouverture, en novembre 2011, par l'AFC-GE d'une procédure en rappel d'impôts à l'encontre de l'ancienne société C_____ SA pour des prestations appréciables en argent accordées au recourant par des loyers

- 8/12 - A/2950/2018 surfait, que les époux ont remis en cause le contenu de leur déclaration fiscale 2010, déposée en juillet 2011, en élevant réclamation contre leur taxation ICC et IFD 2010 notifiée en 2015.

Or, le caractère surfait des loyers perçus de la société précitée du père du recourant pour la location de véhicules ne pouvait bonne foi être ignoré du contribuable, vu la proximité des liens entre ce dernier et la société dont son père est actionnaire, et la disproportion des prestations en cause par rapport à une transaction similaire entre tiers dans un marché de pleine concurrence. En intégrant lesdits loyers dans la comptabilité de son entreprise individuelle et en les qualifiant de revenus de son activité indépendante dans sa déclaration fiscale 2010, le recourant ne fait que formaliser en toute connaissance de cause, dans les documents idoines, la réalité de son activité commerciale. Ce faisant et comme le relève à raison le TAPI, il agit dans le respect du principe de sincérité prévalant en droit comptable (art. 959 de la loi fédérale du 30 mars 1911, complétant le Code civil suisse - CO, Code des obligations - RS 220). En vertu de la sincérité matérielle, il est interdit d'omettre purement et simplement un actif dans les comptes pour créer une réserve latente (arrêt 2C_508/2014 du Tribunal fédéral du

E. 20

février 2015 consid. 5.3.2). La découverte ultérieure du versement de prestations appréciables en argent par l'ancienne société C_____ SA au recourant n'y change rien, en particulier sous l'angle commercial, le contribuable ayant perçu les loyers litigieux et les

ayant déclarés, dans leur intégralité, comme revenu de son activité indépendante. Dans ces circonstances et en l'absence de la violation d'une autre norme de droit comptable, ce que le recourant ne démontre par ailleurs pas, il y a lieu de constater l'absence de violation du droit comptable et dès lors de rejeter le recours sur ce point. 5)

Seule une modification du bilan (« Bilanzänderung ») est in casu susceptible d'entrer en ligne de compte, à l'exclusion d'une correction de bilan (« Bilanzberichtigung »), dans la mesure où aucune violation d'une norme impérative du droit comptable n'est en l'espèce établie (Robert DANON, in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd., 2017, n. 61 s ad art. 57-58 LIFD). Il y a modification du bilan lorsque l'entreprise choisit de remplacer une écriture comptable par une autre tout en continuant à respecter les dispositions impératives du droit commercial ; il ne s'agit pas de corriger un bilan vicié, mais uniquement de modifier son appréciation comptable d'un état de fait (Robert DANON, op. cit., n. 66 ad art. 57-58 LIFD). Or, d'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, une modification de bilan n'est possible que jusqu'au dépôt de la déclaration fiscale. De plus, durant la procédure de taxation, une telle modification ne peut en principe être effectuée que s'il apparaît que le contribuable s'est mépris, de manière excusable, sur les conséquences fiscales de certaines comptabilisations (ATF 141 II 83 consid. 3.4). Même dans ces circonstances, une modification de bilan ne saurait être effectuée aux fins de réaliser une économie d'impôts (arrêt du

- 9/12 - A/2950/2018 Tribunal fédéral 2C_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1 ; Robert DANON, op. cit., n. 67 ad art. 57-58 LIFD).

Vu les circonstances du cas d'espèce rappelées ci-dessus, l'erreur excusable permettant de modifier le bilan pendant la procédure de taxation ne peut être admise. En effet, les recourants ne pouvaient de bonne foi ignorer que le montant des loyers en cause était surfait par rapport à des relations commerciales entre tiers. Dès lors, ils ne pouvaient modifier les comptes de l'entreprise individuelle de l'époux que jusqu'au dépôt de leur déclaration fiscale, ce qu'ils n'ont pas fait. Ils sont ainsi, comme l'a relevé le TAPI, liés par les comptes produits avec leur déclaration fiscale 2010. 6)

Toutefois, en procédure de taxation, la doctrine distingue, d'une part, la modification volontaire des comptes et, d'autre part, les ajustements découlant de l'application de règles correctrices ou du principe de la bonne foi. Elle considère que le contribuable doit, à certaines conditions, pouvoir se prévaloir de règles correctrices en sa faveur. De plus, si l'administration opère un redressement chez un actionnaire dans le cadre d'une transaction conclue avec le contribuable, le principe de la bonne foi ainsi que la « cohérence » du système fiscal commandent alors de permettre au contribuable de modifier son bilan en conséquence. Une modification peut également être justifiée au regard du principe de la bonne foi, par exemple en cas de changement inattendu de pratique administrative (Robert DANON, op. cit., n. 68 ad art. 57-58 LIFD et les références citées).

a. Parmi les règles fiscales correctrices figure l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. Selon cette disposition, le bénéfice net imposable comprend 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. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD dresse une liste exemplative des éléments dont la déduction n'est pas admise. En font notamment partie les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne

sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 5ème tiret LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1). Cette disposition a son pendant en droit genevois à l'art. 12 al. 1 let. h LIPM.

b. En matière de distributions dissimulées de bénéfices (ou prestations appréciables en argent) effectuées en faveur du proche de l'actionnaire, comme dans la présente affaire, se pose la question de l'attribution du revenu aux fins de l'imposition. Deux approches sont envisageables : la théorie du bénéficiaire direct et la théorie du triangle (Robert DANON, op. cit., n. 253 ss ad art. 57-58 LIFD). Dans la théorie du bénéficiaire direct, l'actionnaire (détenteur de parts) est d'emblée ignoré et l'imposition s'effectue auprès de la personne proche de ce dernier (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5.3).

- 10/12 - A/2950/2018

En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal fédéral a précisé que seule est applicable la théorie du triangle, en lieu et place de la théorie du bénéficiaire direct (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 précité consid. 5.4). Il a toutefois rappelé qu'il avait appliqué la théorie du bénéficiaire direct dans un cas « isolé » pour une prestation appréciable en argent en matière d'impôts directs (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 précité consid. 5.3). Il s'agit de l'affaire dite « Appenzeller Entscheid » (arrêt du Tribunal fédéral 2A.315/1991 et 2A.320/1991 du 22 octobre 1992, publié in RDAF 1995 II 38). Comme le relève la doctrine, la particularité de cette affaire tient au fait que le fils de l'actionnaire de la société anonyme qui avait pris à sa charge des frais personnels d'entretien de ces deux personnes physiques, était lié à la société par un contrat de travail. Le fils ne détenait pas de participation. Le Tribunal fédéral a estimé que la prestation appréciable en argent devait être directement imputée au fils, car une société anonyme pouvait également octroyer des prestations appréciables en argent à des tiers indépendants qui devaient ensuite eux-mêmes acquitter l'impôt sur ces prestations (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, 4ème éd., n. 53 ad § 10 p. 240).

Lorsque la participation appartient à la fortune privée, la théorie du triangle pure s'applique dans tous les cas. Suivant cette théorie, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière (distribution dissimulée de dividende), puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 précité consid. 5.2.1). L'enrichissement de la personne effectivement gratifiée s'analyse ensuite comme une donation (personnes physiques) ou un apport (personnes morales) fiscalement neutre provenant du porteur de parts (Robert DANON, op. cit., n. 256 ad art. 57-58 LIFD).

Lorsque la participation est détenue dans la fortune commerciale d'une personne physique ou d'une personne morale, la jurisprudence envisage l'application de la théorie du triangle modifiée, invoquée par la doctrine récente. Suivant cette théorie, il est possible de renoncer à l'imposition de la prestation appréciable en argent auprès du détenteur de parts, à condition que la prestation appréciable en argent ne crée pas pour le détenteur de parts la nécessité de procéder à un amortissement et à condition qu'un tel amortissement ne soit pas effectué dans les faits (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 précité consid. 5.2.2 et les références citées). Le Tribunal fédéral a toutefois laissé ouverte la question de savoir si cette approche était compatible avec le droit fédéral (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016

précité consid. 5.2.2).

Selon OBERSON, en pratique, l'administration fiscale applique généralement la théorie du triangle dans le domaine des impôts directs sous réserve de deux exceptions : 1) il existe un rapport particulier entre le bénéficiaire direct et la

- 11/12 - A/2950/2018 société (contrat de travail par exemple) ; ou 2) il est évident au bénéficiaire effectif qu'il reçoit une prestation appréciable en argent (Xavier OBERSON, op. cit., n. 56 ad § 10 p. 241). c.

En l'espèce, les locations litigieuses de véhicules s'inscrivent dans un rapport particulier de droit privé entre l'ancienne société C_____ SA et l'entreprise individuelle du recourant, à savoir un contrat de location. De plus, outre le fait d'être titulaire de sa raison individuelle, le recourant était également, lors de la période fiscale litigieuse, administrateur, avec son père, de l'ancienne société C_____ SA. Il disposait ainsi, dans ces deux entreprises, d'une position privilégiée lui permettant d'avoir une entière maîtrise sur les locations litigieuses, notamment la manière de fixer les prix de celles-ci et de payer les loyers. À cela s'ajoute le fait que l'intégralité des loyers surfaits a été comptabilisée, conformément à la réalité commerciale et au droit comptable, dans les comptes de l'entreprise individuelle du contribuable en toute connaissance de cause. Les recourants ne peuvent en outre plus modifier ces derniers pour les raisons susévoquées. Au vu de ces circonstances particulières, et des similitudes du présent cas avec l'affaire dite « Appenzeller Entscheid », il n'y a pas lieu de reprocher à l'autorité fiscale d'avoir in casu imposé les prestations appréciables en argent en cause concernant le recourant, directement auprès de celui-ci et de son épouse, en application de la théorie du bénéficiaire direct. Dès lors, le grief tiré de la violation du principe de la bonne foi ne peut en l'espèce qu'être écarté.

Le recours doit donc être rejeté et le jugement du TAPI confirmé. 7)

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

* * * * *

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