

GE_GERICHTE A/3969/2007 vom 29. Juli 2008

GE Cour de justice, 2008-07-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_3969_2007

FR: GE_GERICHTE A/3969/2007 du 29 juillet 2008

IT: GE_GERICHTE A/3969/2007 del 29 luglio 2008

Regeste

IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT; SOUSTRACTION D'IMPÔT; AMENDE; FAUTE; NÉGLIGENCE; FIXATION DE L'AMENDE; PRINCIPE DE LA BONNE FOI; PROPORTIONNALITÉ; TAXATION CONSÉCUTIVE À UNE PROCÉDURE | Amende confirmée visant une société ayant omis d'inclure dans son bénéfice net des versements effectués à des tiers. Principes de la soustraction par négligence. Fixation de la peine. La société répond des actes de son mandataire, lorsqu'elle était en mesure de reconnaître l'erreur de ce dernier. | LIFD.151 ; LIFD.175

Erwägungen

E. 1

X_____ S.A. (ci-après : la société ou la contribuable) est une société ayant pour but toutes opérations et affaires financières, commerciales ou immobilières sur les marchés internationaux ; l'achat, la vente, l'échange, la compensation et la représentation de toutes matières premières, marchandises et articles manufacturés de toute nature et de toute provenance, ainsi que le financement de ces opérations ; la participation financière à toutes entreprises industrielles, commerciales ou financières.

E. 2

Le 27 janvier 2004, l'administration fédérale des contributions (ci-après : l'administration fédérale) a procédé à un rappel de l'impôt anticipé pour les périodes fiscales 1994 à 1998, au motif que la société avait fait figurer à tort, dans ses charges d'exploitation, des commissions versées à des tiers établis à l'étranger qui auraient dû être intégrées dans son bénéfice. Le rappel portait sur CHF 926'000.-. L'impôt anticipé correspondant se montait à CHF 324'100.- (35%).

E. 3

La contribuable n'a pas contesté cette décision.

E. 4

Suite à cette reprise, fondée sur les articles 4 alinéa 1 er de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA - RS 642.21) et 20 alinéa 1 er de l'ordonnance d'exécution sur l'impôt anticipé du 19 décembre 1966 (OIA - RS 642.211), l'administration fédérale n'a pas ouvert de procédure en soustraction d'impôt au sens de l'article 61 LIA. En revanche, elle a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) de la procédure de rappel.

E. 5

Par décisions des 14 et 15 décembre 2004, l'AFC a procédé à un rappel de l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) pour les années 1998 (CHF 6'298,50) et 1999 (72'403.-), et fixé la

reprise de l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 1999 à CHF 40'095,10. Les intérêts correspondant se montaient respectivement à CHF 1'364,40, 11'509,05 et 6'586,75. Deux amendes pour soustraction par négligence, à concurrence de la moitié des impôts soustraits, étaient en outre infligées, soit CHF 39'350.- pour l'IFD 1998 et 1999, et CHF 20'047.- pour l'ICC 1999.

E. 6

La contribuable a élevé réclamation contre ces bordereaux en contestant le rappel d'impôt et les amendes y relatives. Elle servait d'intermédiaire à des sociétés étrangères qui souhaitaient acquérir des biens auprès d'autres pays. Elle obtenait des lignes de crédit pour ces acquisitions, achetait les biens convoités puis les revendait à ses sociétés clientes, moyennant une importante marge bénéficiaire, destinée à couvrir les risques commerciaux et financiers liés à ces opérations (risque à découvert garanti par la rétention du bénéfice réalisé par le client). A la fin de celles-ci, lorsque les engagements respectifs avaient été tenus, elle rétrocédait une partie de ce bénéfice aux personnes physiques représentant ses sociétés clientes. Dès lors que les montants correspondant à ces versements ne faisant que transiter sur son compte, elle n'en tirait aucun bénéfice. Elle les avait considérés comme des charges déductibles. Cette interprétation était soutenable et une amende pour soustraction par négligence ne se justifiait pas, aucun comportement fautif pouvant lui être reproché. Deux exemples des opérations litigieuses étaient enfin donnés et attestés par pièces.

E. 7

L'AFC a statué sur ladite réclamation par deux décisions séparées, l'une portant sur l'ICC, l'autre sur l'IFD. Concernant le rappel de ce dernier impôt et l'amende y relative, elle a rejeté la réclamation le 22 septembre 2005. Aux termes de l'article 58 alinéa 1 er lettre b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), les avantages procurés à des tiers qui n'étaient pas justifiés par l'usage commercial étaient considérés comme bénéfice imposable. Les rétrocessions effectuées n'avaient pas été faites en faveur des sociétés mandantes de la contribuable, mais en faveur de personnes physiques. Il était douteux que ces versements fassent partie des usages commerciaux. En outre, dans l'un des exemples donnés par la contribuable à l'autorité fiscale, concernant l'acquisition de marchandises en Chine, la contribuable ne s'était acquittée de la facture correspondante qu'après avoir reçu un acompte de sa mandante et deux jours s'étaient écoulés entre le paiement de cette facture et le versement du solde par la société débitrice. Toute l'opération s'était déroulée en un mois ; il était étrange de recourir à un tiers dans ces conditions. En conséquence, l'amende pour négligence se justifiait. Sa quotité était par ailleurs proportionnée à la faute commise.

E. 8

Le 12 mai 2006, la société a recouru contre cette décision auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission) et elle a conclu à son annulation.

E. 9

Pendant le cours de la procédure, dans un courrier adressé à la commission daté du 12 mai 2006, la société a modifié ses conclusions, pour ne conclure plus qu'à l'annulation de l'amende de CHF 39'350.- pour l'IFD 1998-1999.

E. 10

Par décision du 26 septembre 2007, la commission a rejeté le recours. La société n'avait pas démontré, ni même allégué, qu'elle ignorait que les informations fournies au fisc se révélaient incorrectes. Sa négligence devait donc être admise. La répétition de la soustraction sur plusieurs années constituait une circonstance aggravante et les montants soustraits étaient très importants (CHF 926'000.- de 1994 à 1998). En revanche, la société avait collaboré et faisait l'objet d'un rappel d'impôt pour la première fois. La quotité de l'amende tenait compte de tous ces éléments.

E. 11

La contribuable a recouru contre cette décision auprès du Tribunal administratif le 23 octobre 2007 et conclu à son annulation. L'administration fédérale avait certes procédé à un rappel d'impôt, mais avait reconnu qu'aucune volonté de dissimulation ni aucune négligence coupable n'existait. Or, en vertu du principe de la bonne foi, l'administration ne devait pas adopter de comportements contradictoires. Les commissions litigieuses avaient été dûment comptabilisées et révisées par une fiduciaire. Elles n'avaient jamais profité à la société, ni directement, ni indirectement et avaient été versées aux représentants autorisés des sociétés clientes de la contribuable. Le fait que la société ait agi de la même manière pendant plusieurs années ne constituait pas une circonstance aggravante ; il démontrait au contraire qu'elle avait agi de bonne foi, en croyant que son comportement était licite. En vertu du principe de la présomption d'innocence, on devait acquitter l'accusé lorsqu'il existait des doutes sur sa culpabilité. En l'espèce, ce principe avait été violé.

E. 12

Le 8 novembre 2007, la commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision.

E. 13

Le 23 novembre 2007, l'administration fédérale a conclu à la confirmation de la décision attaquée.

E. 14

L'AFC a déposé ses observations le 26 novembre 2007. La recourante aurait dû vérifier auprès de l'autorité fiscale si elle était légitimée à porter en déduction de son bénéfice les rétrocessions litigieuses. En omettant de le faire, elle avait fait preuve d'une négligence coupable. La quotité de l'amende, fixée à la moitié des droits soustraits, constituait un juste équilibre entre l'importance des montants repris et la répétition de la soustraction sur plusieurs années, d'une part, et la bonne collaboration de la contribuable, d'autre part. Enfin, le principe de la bonne foi de l'administration ne trouvait pas application, car la décision de l'autorité fédérale de ne pas infliger d'amende dans le cadre de l'impôt anticipé ne liait pas l'autorité cantonale chargée de prélever l'IFD.

E. 15

Le 27 novembre 2007, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

E. 16

La contribuable a réagi à cet envoi en sollicitant une audience de comparution personnelle, qui s'est déroulée le 1^{er} février 2008. a. Son représentant a confirmé qu'elle ne contestait que l'amende. Les opérations litigieuses constituaient de simples financements de sociétés ne disposant plus de lignes de crédit suffisantes pour acquérir les marchandises convoitées.

Elle connaissait bien ces sociétés, comme leurs représentants. Elle négociait auprès de sa banque des lignes de crédit, qui finançaient ces opérations à hauteur de 80%. Comme ses clientes ne disposaient pas des liquidités nécessaires pour assurer le financement des 20% restants, elle avait mis au point un système d'opération "revolving " permettant de constituer une marge au fur et à mesure des acquisitions. Tout cela était financé par accréditif. Dans la procédure de rappel de l'impôt anticipé, l'administration fédérale avait admis que la société n'avait pas encaissé ces marges pour elle-même. En revanche, il lui avait été reproché d'avoir effectué lesdites rétrocessions non pas aux sociétés cocontractantes, mais aux personnes physique qui les représentaient. Depuis, elle effectuait ses rétrocessions au nom des sociétés bénéficiaires. Les employés de la société ATAG, à laquelle elle avait confié la révision de ses comptes, n'avaient relevé aucune anomalie. Le montant total des rappels correspondait à une année entière de bénéfice. Enfin, elle n'avait jamais fait l'objet d'aucun reproche de l'autorité fiscale depuis sa constitution en 1962. Le représentant de l'AFC a campé sur ses positions.

E. 17

Ensuite de quoi, la cause a été gardée à juger. EN DROIT 1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 lit. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2. Le litige ne concerne que l'amende de CHF 39'350.- infligée pour soustraction de l'IFD 1998-1999. 3. Selon l'article 151 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. L'article 175 alinéa 1 er, 1 ère phrase LIFD, prévoit que 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 de l'amende. La procédure de rappel d'impôt prévue à l'article 151 LIFD est indépendante de la procédure de soustraction prévue à l'article 175 LIFD, qui est fondée sur la culpabilité de l'auteur. Ainsi, lorsque la cause du rappel d'impôt n'est pas imputable à une faute intentionnelle ou par négligence, du contribuable, aucune amende ne peut être infligée (art. 175 a contrario, en relation avec les art. 151 et 153 LIFD). En revanche, lorsque les conditions de la soustraction sont établies, l'administration doit infliger une amende (art. 175 LIFD). En règle générale, l'amende est égale 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). Enfin, lorsque le contribuable dénonce spontanément la soustraction, avant que l'autorité fiscale en ait connaissance, l'amende est réduite au cinquième de l'impôt soustrait. 4. La recourante allègue avoir admis la qualification fiscale donnée par les administrations fédérale et cantonale des rétrocessions de marges bénéficiaires qu'elle a versées en faveur des représentants de ses sociétés clientes et avoir accepté le rappel d'impôt qui en est résulté. Elle estime, en revanche, n'avoir commis une faute en ne déclarant pas ces versements dans son bénéfice imposable. Elle conteste ainsi, sans l'explicitier, avoir commis une soustraction d'impôt au sens de l'article 175 LIFD. 5. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, une condition objective, soit la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable, ainsi qu'une condition subjective, soit la faute du contribuable, doivent être réunies pour qu'une soustraction

fiscale soit réalisée (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.217/2005 du 16 octobre 2006 consid. 6 ; 2A.374/2005 du 8 juin 2006 consid. 3 ; R. SIEBER, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) in : Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bâle-Genève 2002, 2ème éd., I/1, no 6 ss et 18 ss ad art. 56 p. 897 ss). a. Pour qu'il y ait soustraction d'un point de vue objectif, il faut que la base d'imposition ait été indûment réduite et, par conséquent, que l'impôt acquitté soit insuffisant (Arrêts du Tribunal fédéral précités). En l'espèce, la réalisation de cette condition n'est pas litigieuse. b. La condition subjective de la soustraction fiscale est la faute du contribuable qui peut avoir agi de façon intentionnelle ou par négligence (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.374/2005 consid. 2.1). 6. La notion de négligence de l'article 175 LIFD est identique à celle de l'article 12 du code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP - RS 311.0 ; anciennement art. 18 CP) : commet ainsi 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 lorsque, objectivement, l'auteur n'a pas usé des précautions qui étaient commandées par les circonstances. Il faut enfin que, subjectivement, il ait omis d'user des précautions commandées par sa situation personnelle (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.554/2006 du 7 mars 2007 consid. 8.1). Pour apprécier celle-ci, l'administration, le cas échéant, le juge devront donc tenir compte non seulement des circonstances objectives du cas d'espèce, mais aussi de tout ce qui, in concreto, constitue la situation personnelle du contribuable : par exemple l'intelligence et les connaissances de celui-ci, sa formation personnelle, sa situation économique et sociale et naturellement sa profession (art. 47 CP ; ATA/828/2003 du 11 novembre 2003 consid. 5 b ; D. YERSIN/ Y. NOEL, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, p. 1501, n. 41 et ss). En l'espèce, il est reproché à la société de ne pas s'être assurée auprès des autorités fiscales que les sommes versées au titre de "rétrocessions" d'honoraires constituaient des charges justifiées par l'usage commercial déductibles de son bénéfice imposable. Cette faute doit s'examiner en relation avec les dispositions légales fondant l'imposition des montants précités. Dans le domaine de l'impôt anticipé, l'article 20 alinéa 1 er OIA, est "un rendement imposable d'actions (...) toute prestation appréciable en argent faite par la société aux possesseurs de droits de participation, ou à des tiers les touchant de près". Cette disposition a fondé le rappel d'impôt opéré par l'autorité fédérale, qui n'est pas litigieux. D'après l'article 58 alinéa 1 er lettre b in fine LIFD, constituent un bénéfice imposable "les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial". Enfin, l'article 12 lettre g de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoit que sont considérées comme entrant dans le bénéfice net imposable "les commissions non justifiées nominativement et celles qui, justifiées nominativement, ne sont pas conformes à l'usage commercial". En versant les montants litigieux à des personnes physiques, juridiquement distinctes des sociétés cocontractantes avec lesquelles elle était en relation contractuelle, la contribuable ne pouvait pas ignorer, avec la connaissance qu'elle a du monde des affaires, avoir versé des commissions à des tiers et non effectué une "rétrocession" d'honoraires. L'admission de telles commissions au titre de charges justifiées par l'usage commercial était déjà restrictive entre 1994 et 1998. La société ne pouvait ainsi, sans procéder aux vérifications nécessaires, partir du principe qu'elles seraient admises comme telles. Vu le procédé particulier utilisé (système d'opération "revolving" susdécrit, avec des "rétrocessions" d'honoraires faites à des personnes non parties aux contrats concernés), l'admissibilité de ces dépenses comme

charges d'exploitation était fort douteux. La contribuable aurait pu et dû, dans ces circonstances, avec les connaissances qui étaient les siennes, et vu l'importance des sommes en jeu, solliciter l'avis d'un expert fiscal sur la question ou interpeller l'AFC. En ne le faisant pas, elle a fait preuve d'une négligence coupable, ceci malgré les dires de son mandataire, dont les actes lui sont opposables lorsque, comme en l'espèce, il était en mesure de reconnaître l'erreur (Arrêts du Tribunal fédéral 2P.48/2006 du 10 mai 2006 consid. 3.1 ; 2A.538/1998 du 30 juin 1999 publié in RDAF 1999 II p. 535 ; ATA/118/2007 du 13 mars 2007 consid. 9). 7. Le fait que l'administration fédérale n'ait pas ouvert de procédure de soustraction pour l'impôt fédéral direct (art. 61 LIA) n'est pas relevant. Il ne constitue pas une promesse de l'autorité fédérale - laquelle a conclu dans la présente procédure à la confirmation de la décision - qu'aucune amende ne serait prononcée par l'autorité cantonale. Même si tel avait été le cas, cette promesse n'aurait pas engagé l'administration cantonale, qui ne relève pas de la même autorité et applique une autre loi fiscale fédérale. Le principe de la bonne foi de l'administration n'est ainsi pas en cause. L'amende est dès lors justifiée dans son principe. S'agissant de la quotité, l'amende est fixée, en règle générale, au montant de l'impôt soustrait. Si la faute est légère, elle 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). Selon des principes qui n'ont pas été remis en cause, l'administration 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. La juridiction de céans ne la censure qu'en cas d'excès (ATA/410/2007 du 28 août 2007 consid. 20 ; ATA/317/2007 du 12 juin 2007 consid. 7). En l'espèce, l'AFC a fixé l'amende litigieuse à la moitié des droits soustraits. La quotité retenue est proche du minimum légal autorisé. Elle tient compte de la faute de la contribuable, qui ne saurait être considérée comme légère, vu le caractère atypique de ses transactions - qui aurait dû éveiller ses doutes sur la déductibilité fiscale des commissions litigieuses -, de sa qualité d'expert du monde des affaires et de la finance et de l'importance des montants soustraits (CHF 926'000.- de 1994 à 1998). Le fait que la société ait collaboré et n'ait jamais fait l'objet d'une procédure de soustraction auparavant justifie en revanche que l'amende soit inférieure aux droits soustraits. Enfin, la sanction n'apparaît pas disproportionnée par rapport à la situation de la contribuable, qui n'allègue pas se trouver en péril de ce fait (art. 47 CP ; ATA/736/2003 du 7 octobre 2003 consid. 24). 8. Compte tenu de ce qui précède, le tribunal estime que l'amende fixée par l'AFC à la moitié de l'impôt soustrait, tient compte de toutes les circonstances et respecte le principe de la proportionnalité. 9. Mal fondé, le recours sera rejeté. 10. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la contribuable, qui succombe (art. 87 LPA). * * * * *

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