Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 777/2014

2C 778/2014

{T 0/2}

Arrêt du 13 octobre 2014

IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Aubry Girardin et Kneubühler.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
A.X._____ et B.X._____, recourants,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Impôts fédéral direct, communal et cantonal 2007, soustraction,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, du 1er juillet 2014.

Considérant en fait et en droit :

1.
B.X._____ et A.X._____ sont contribuables dans le canton de Genève. En 2007, B.X._____ était directeur, puis administrateur dès le 31 octobre 2007, des sociétés C._____ SA, D._____ SA et E._____ SA. Il était associé-gérant, pour une part de 6'000 fr. sur un capital de 20'000 fr.-, de la société F._____ Sàrl. Il était de plus associé-gérant, pour une part de 10'000 fr. sur un capital de 20'000 fr., de la société G._____ Sàrl et enfin, associé-gérant pour une part de 40'000.- sur un capital de 80'000.- de la société H._____ Sàrl.

Le 30 octobre 2008, B.X._____ et A.X._____ ont remis leur déclaration fiscale concernant l'année 2007 dont il ressortait un revenu imposable de 41'786 fr. pour l'impôt cantonal et communal et de 43'046 fr. pour l'impôt fédéral direct. Les participations dans les sociétés C._____ SA, D._____ SA, E._____ SA, F._____ Sàrl, G._____ Sàrl et H._____ Sàrl étaient annoncées pour une valeur imposable totale de 1'212'650 fr. Le 25 février 2009, l'Administration fiscale cantonale a notifié aux contribuables les bordereaux d'impôts de la période fiscale 2007. En matière d'impôt cantonal et communal, l'impôt dû était de 5'783 fr. 90 sur un revenu de 43'663 fr. et une fortune de 812'517 fr. En matière d'impôt fédéral direct, l'impôt dû était de 122 fr. sur un revenu de 38'900 fr.

Le 18 décembre 2009, l'Administration fiscale cantonale a informé les époux de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et d'une procédure pénale en soustraction d'impôts concernant tant l'impôt cantonal et communal que l'impôt fédéral direct 2007. Le service de taxation des personnes morales avait considéré qu'une avance consentie en compte courant par F._____ Sàrl à C._____ SA, de 141'514 fr.-, constituait un prêt simulé de la première société en faveur du contribuable, prêt utilisé pour effectuer un apport de capital à la seconde société. Il s'agissait d'une prestation appréciable en argent imposable à titre de revenu. Le prêt de F._____ Sàrl en faveur du contribuable avait été réduit de la somme de 75'467 fr.- imposée le 7 mai 2009 comme distribution de dividende 2006. Le solde de la dette était donc, au 31 décembre 2007, de 39'897 fr.-. L'intérêt

2007 concernant cette dette, soit 6'273 fr., n'était pas déductible. Ainsi, pour l'année 2007, une reprise sur le revenu de 147'787 fr.- et de 180'236 fr. sur la fortune devait être effectuée.

Le 10 février 2011, l'Administration fiscale cantonale a sommé les contribuables de répondre dans les 10 jours à son courrier du 18 décembre 2009. A défaut, il serait procédé à une taxation d'office et des amendes pourraient leur être infligées.

Le 10 février 2012, la fiduciaire de B.X._____ a adressé une télécopie à l'Administration fiscale cantonale. À la suite d'une demande téléphonique de cette dernière, elle confirmait qu'un accord avait été trouvé avec l'Administration fédérale des contributions. Tous les prêts consentis par des sociétés détenues par B.X._____ seraient remboursés. L'Administration fiscale cantonale était priée de bien vouloir surseoir à la taxation jusqu'au 30 juin 2012. L'Administration fiscale cantonale a répondu le 14 février 2012, qu'elle ne disposait d'aucun document probant au sujet de l'accord convenu avec l'Administration fiscale fédérale démontrant que ce dernier ait une incidence directe avec le rappel d'impôts. B.X._____ n'avait jamais apporté la preuve d'un éventuel remboursement malgré la vente d'un fonds de commerce. Aucun délai supplémentaire n'était accordé au vu de l'ancienneté de la procédure et des réponses évasives de l'intéressé.

Le 10 août 2012, l'Administration fiscale cantonale a notifié au contribuable divers bordereaux concernant l'année 2007, soit:

a. en matière d'impôt cantonal et communal:

- un bordereau de rappel d'impôts de 44'251 fr. 15,
- un bordereau d'amende de 44'251 fr. 15,

b. en matière d'impôt fédéral direct:

- un bordereau de rappel d'impôts de 12'314 fr.,
- un bordereau d'amende de 12'314 fr.

Les contribuables avaient bénéficié d'une prestation appréciable en argent de la part de la société C._____ SA sous la forme d'un prêt simulé. Compte tenu du caractère intentionnel de la faute commise, les amendes étaient fixées à une fois le montant de l'impôt soustrait, tant en matière d'impôt cantonal et communal que d'impôt fédéral direct.

Par décisions du 3 octobre 2012, l'Administration fiscale cantonale a rejeté les réclamations et confirmé les bordereaux d'amende tant en matière d'impôt cantonal et communal que d'impôt fédéral direct. Les éléments postérieurs à 2007 n'étaient pas pertinents dans le cadre de la procédure en question. Par jugement du 4 novembre 2013, le Tribunal administratif de première instance a rejeté les recours déposés par les contribuables.

Par acte déposé auprès de la Cour de justice du canton de Genève, le 19 décembre 2013, les contribuables ont demandé l'annulation du jugement du 4 novembre 2013 ainsi que des bordereaux d'amende notifiés le 10 août 2012.

2.
Par arrêt du 1er juillet 2014 notifié le 7 juillet 2014, la Cour de justice a partiellement admis le recours, annulé le jugement du Tribunal administratif de première instance en tant qu'il confirmait la quotité des amendes fixées et renvoyé la cause à l'Administration fiscale cantonale pour qu'elle établisse de nouveaux bordereaux d'amende correspondant au trois-quart d'impôt soustrait. Les éléments objectifs et subjectifs de la commission d'une soustraction fiscale reprochée aux contribuables étaient réalisés. Les contribuables avaient omis d'indiquer dans leur déclaration un revenu correspondant à l'avance en compte courant réalisée par l'une à l'autre des sociétés qu'ils maîtrisaient et ainsi avaient évité que ce revenu soit soumis à l'impôt dans le bordereau qui leur a été remis. L'intention - ou dans tous les cas le dol éventuel - de B.X._____ était établi, dès lors qu'il avait des fonctions dirigeantes dans six sociétés dont il détenait la majorité du capital et qu'il devait se rendre compte que l'avance en compte-courant litigieuse lui permettait d'éviter que le revenu en question soit soumis aux impôts. Au vu des importants problèmes de santé dont souffrait B.X._____ entre 2008 et 2010, la quotité des amendes était
diminuée aux trois quarts du montant des impôts éludés, tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal.

3.
Par courrier électronique ordinaire du 8 septembre 2014, B.X._____ et A.X._____ ont adressé un recours de trois pages au Tribunal fédéral contre l'arrêt rendu le 1er juillet 2014 par la Cour de justice du canton de Genève. Ils exposent en substance les démarches qu'ils ont entreprises pour régulariser la situation en accord avec l'inspection fiscale cantonale. Ils déclarent ne pas pouvoir accepter l'amende car ils n'auraient pas eu de volonté de soustraction, puisque les faits figuraient au bilan des sociétés concernées. Ils ajoutent qu'il n'y aurait pas eu de négligence puisqu'ils avaient régularisé la situation conformément aux engagements pris et en tenant compte des recommandations de l'Administration fiscale cantonale. Le prononcé de l'amende était donc discriminatoire et leur portait préjudice.

Par courrier du 9 septembre 2014, le Tribunal fédéral a averti l'intéressé qu'un courrier électronique sans signature électronique certifiée ne répondait pas aux exigences de l'art. 42 al. 4 LTF et qu'il pouvait remédier à l'absence de signature jusqu'au 19 septembre 2014.

Par courrier daté du 18 septembre 2014, posté le 19 et parvenu au Tribunal fédéral le 23 septembre 2014, B.X._____ et A.X._____ ont déposé un nouveau mémoire de recours ampliatif de 35 pages muni d'une signature manuscrite.

Il n'a pas été ordonné d'échange des écritures.

4.
Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, le Tribunal fédéral a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt fédéral direct (2C 778/2014) et l'autre l'impôt cantonal et communal (2C 777/2014). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes sont jointes et font l'objet d'un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

5.

5.1. Le mémoire de recours doit être déposé dans le délai de trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 100 al.1 LTF). Le délai imparti pour régularisation du défaut de signature au sens de l'art. 42 al. 5 LTF n'a pas pour effet de prolonger le délai légal de l'art. 100 al. 1 LTF. Il s'ensuit que seul le mémoire envoyé par courrier électronique le 8 septembre 2014 et régularisé par le courrier postal du 19 septembre 2014 est recevable.

En revanche, le contenu du courrier daté du 18 septembre qui est complémentaire au courrier du 8 septembre 2014 a été déposé auprès du Tribunal fédéral le 19 septembre 2014 seulement de sorte qu'il l'a été hors délai de recours et est partant irrecevable. Les conditions pour déposer un mémoire complémentaire au sens de l'art. 43 LTF ne sont en effet pas réunies en l'espèce.

5.2. Pour le surplus, bien que son dispositif renvoie la cause à l'instance intimée, l'arrêt attaqué constitue une décision finale au sens de l'art. 90 LTF (arrêt 2C 180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 2.2.1; ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148).

I. Impôt fédéral direct

6.

6.1. D'après l'art. 175 al. 1 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. 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. Sur le plan subjectif, la tentative de soustraction fiscale suppose un agissement intentionnel de l'auteur. Il faut donc que le contribuable ait agi intentionnellement, soit avec conscience et volonté. Le dol éventuel suffit; il suppose que l'auteur envisage le résultat dommageable, mais agit néanmoins, parce qu'il s'en accommode au cas où il se produirait (ATF 138 V 74 consid. 8.2 p. 83 et les références citées).

En l'espèce, il n'est pas contesté que l'avance en compte courant réalisée par l'une de sociétés à l'autre des sociétés que maîtrisait B.X._____ constitue un prêt simulé de la première destiné à effectuer un apport en capital dans la deuxième et par conséquent une prestation appréciable en

argent au bénéfice de son actionnaire imposable au sens des art. 16 et 18 LIFD. Il importe peu du point de vue de la réalisation des conditions objectives de la soustraction fiscale que celui-ci se soit ensuite engagé à régulariser la situation de ses sociétés en suivant les recommandations des autorités fiscales.

Les recourants soutiennent encore qu'ils n'ont pas eu la volonté de soustraire des revenus, du moment que les prêts consentis entre les sociétés figuraient dans leurs comptes. Cet argument est inopérant. En effet, le traitement comptable du prêt consenti ne modifie pas la constatation qu'un prêt dans les circonstances décrites par l'arrêt attaqué constitue bien une prestation appréciable en argent imposable. Pour le surplus, les recourants ne contestent à juste titre pas la motivation de l'instance précédente qui a jugé que le dol éventuel était établi, dès lors que B.X._____ avait des fonctions dirigeantes dans six sociétés dont il détenait la majorité du capital et qu'il devait se rendre compte que l'avance en compte-courant litigieuse lui permettait d'éviter que le revenu en question soit soumis aux impôts. Du moment que le dol éventuel est établi, il n'est pas nécessaire d'examiner si le recourant a fait preuve de négligence.

Par conséquent, en retenant que le comportement de B.X._____ était constitutif d'une soustraction fiscale intentionnelle, à tout le moins par dol éventuel, l'instance précédente n'a pas violé l'art. 175 al. 1 LIFD.

6.2. Selon l'art. 175 al. 2 LIFD, 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; si la faute est grave, elle peut au plus être triplée. Il en découle qu'en présence d'une infraction intentionnelle sans circonstances particulières, l'amende équivaut en principe au montant de l'impôt soustrait. Dans la mesure où elles respectent le cadre légal, les autorités fiscales cantonales disposent d'un large pouvoir d'appréciation lors de la fixation de l'amende, de sorte que le Tribunal fédéral n'intervient qu'en cas d'abus ou d'excès de celui-ci (arrêt 2C 180/2013 du 5 novembre 2013 consid. 9.1).

En réduisant l'amende aux trois quarts du montant soustrait, l'instance précédente n'a pas fait preuve d'une rigueur excessive. Il s'ensuit qu'elle n'a pas violé l'art. 175 al. 2 LIFD. Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'amende pour soustraction d'impôt fédéral direct.

II. Impôt cantonal et communal

7.
Les art. 56 al. 1 LHID et 69 al. 1 de la loi genevois de procédure fiscale (LPFisc; RSGE D 3 17) relatifs à la soustraction d'impôt, ont la même teneur que l'art. 175 LIFD. Partant, les considérations développées en relation avec l'amende pour l'impôt fédéral direct trouvent à s'appliquer à l'amende relative aux impôts cantonal et communal pour la période fiscale sous examen. Il suffit donc de renvoyer, s'agissant de la soustraction et de l'amende pour les impôts cantonal et communal, aux considérants relatifs à l'amende relative à l'impôt fédéral direct. Le recours doit par conséquent être rejeté également en tant qu'il concerne l'amende prononcée en lien avec les impôts cantonal et communal pour la période fiscale 2007.

8.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants doiv-ent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux (art. 65 et 66 al. 1 al. 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.
Les causes 2C 777/2014 et 2C 778/2014 sont jointes.

2.
Le recours en matière d'impôt fédéral direct est rejeté dans la mesure où il est recevable.

3.
Le recours en matière d'impôt cantonal et communal est rejeté dans la mesure où il est recevable.

4.
Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.

5.
Le présent arrêt est communiqué aux recourants, à l'Administration fiscale cantonale et à la Cour de justice du canton de Genève, Chambre administrative, 1ère section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 13 octobre 2014
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Zünd

Le Greffier : Dubey