Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 433/2016

2C 434/2016

{T 0/2}

Arrêt du 30 mai 2016

IIe Cour de droit public

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

Participants à la procédure
X._____ SA,
représentée par Me Etienne von Streng et Me Keita Mutombo, avocats,
recourante,

contre

Administration fiscale cantonale du canton de Genève.

Objet
Soustraction d'impôts fédéral direct, cantonal et communal 2008,

recours contre l'arrêt de la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, du 5 avril 2016.

Considérant en fait et en droit :

1.
X._____ SA est une société anonyme inscrite au registre du commerce du canton de Genève. X._____ Holdings SA (ci-après : la holding) est une société anonyme genevoise qui détient quatre sociétés-filles, parmi lesquelles figure X._____ SA. A._____ est directeur financier de la holding. Il a signé les déclarations fiscales de ces deux sociétés pour la période fiscale 2008.

Le 6 août 2009, l'Administration fiscale cantonale a fait parvenir à X._____ sa taxation 2008. L'impôt cantonal et communal s'élevait à 662'848 fr. et l'impôt fédéral direct à 1'095'480 fr.

Le 15 mars 2013, l'Administration fiscale cantonale a envoyé à X._____ des bordereaux de rappel d'impôt pour l'année 2008 d'un montant de 175'152 fr.75 pour l'impôt cantonal et communal et 295'171 fr. pour l'impôt fédéral direct, fondés sur les reprises arrêtées durant la procédure de rappel d'impôts, ainsi que des bordereaux d'amende correspondant chacun à la moitié du montant du rappel. Par deux décisions du 3 septembre 2013, elle a rejeté la réclamation déposée par X._____ et maintenu les amendes.

Par jugement du 23 janvier 2015, le Tribunal administratif de première instance du canton de Genève a admis le recours et annulé les bordereaux d'amende du 15 mars 2013. X._____ avait transmis à l'Administration fiscale cantonale une déclaration fiscale incorrecte, en ce sens qu'elle avait comptabilisé des charges non justifiées commercialement puisqu'elles concernaient uniquement la holding. Elle avait ainsi accordé à la holding une prestation appréciable en argent d'un montant de 1'434'975 fr. En revanche, sur le plan subjectif, elle n'avait pas fauté en comptabilisant les factures que la holding lui avait adressées. Elle ne pouvait pas savoir que cette dernière lui avait refacturé l'entier de ses frais de gestion, sauf à demander à cette dernière de lui détailler, poste par poste, les factures envoyées. Elle ne disposait toutefois d'aucune raison de croire que lesdites factures étaient

incorrectes, ce d'autant plus que les reprises effectuées étaient proportionnellement de peu d'importance.

2.
Par arrêt du 5 avril 2016, la Cour de justice du canton de Genève a admis le recours que l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève a déposé contre le jugement du 23 janvier 2015 du Tribunal administratif de première instance du canton de Genève. La holding avait facturé à plusieurs de ses sociétés-filles des prestations de service et de gestion, et, en particulier à ce titre, un montant de 14'613'871 fr à X._____ pour l'année 2008, dont une partie ne concernait pas cette dernière, mais uniquement l'administration de la holding, ce que celle-ci avait du reste reconnu dans son courrier du 10 décembre 2010 à l'Administration fiscale cantonale. Dès lors, quand bien même cette part avait été déterminée de manière forfaitaire et sous forme de pourcentage de chaque catégorie de frais, il ne s'agissait pas d'une question d'évaluation des prix de transfert, mais de comptabilisation de charges étrangères à l'activité de l'entreprise en violation des règles de droit commercial impératif. A._____ était directeur financier de la holding et avait signé la déclaration fiscale tant de X._____ que de la holding; il était organe de fait de ces deux sociétés et en maîtrisait, vu sa fonction, les processus financiers et les
comptes. Il connaissait également les règles comptables applicables. La disproportion entre la prestation et la contre-prestation était d'autant plus évidente que, pour une part des frais refacturés à X._____, il n'y avait tout simplement pas de contre-prestation. A._____ ne pouvait ainsi ignorer quels frais de la holding étaient refacturés à X._____, de sorte que c'était au minimum par négligence que la déclaration fiscale 2008 de X._____ faisait état de charges trop élevées qui constituaient une prestation appréciable en argent en faveur de sa holding.

3.
Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer l'arrêt attaqué en ce sens que les bordereaux d'amendes du 15 mars 2013 en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal 2008 sont annulés. Subsidiairement, elle demande de réduire le montant de l'amende, en la calculant sur le montant de l'impôt soustrait découlant exclusivement des frais d'actionnaire non facturables soit 48'800 fr. cumulativement ou alternativement de réduire la quotité de l'amende au minimum légal correspondant au tiers du montant de l'impôt soustrait pour la période incriminée.

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 434/2016) et l'autre l'impôt cantonal et communal (2C 433/2016). 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.
L'arrêt attaqué concerne le bénéfice imposable de la recourante et la soustraction d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour la période fiscale 2008. Comme ce domaine relève du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte (cf. 146 LIFD et art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Pour le reste, déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (cf. art. 42 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue par un tribunal supérieur statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Il a en outre été interjeté par la société contribuable destinataire de la décision attaquée, qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière. Il n'est toutefois pas admissible de renvoyer à des écritures antérieures produites devant les instances précédentes (art. 42 al. 2 LTF; cf. arrêt 4A 709/2011 du 30 mai 2012, consid. 1.1), comme l'a fait à tort et en vain la recourante (cf. mémoire de
recours, chiffres marginaux 11, 14, 18, 20 et 34) : les griefs dont la motivation comporte un tel renvoi ne seront pas examinés.

6.
L'art. 97 al. 1 LTF prévoit que le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF, et si la

correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause, ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable par une argumentation répondant aux exigences des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.).

En l'espèce, la recourante tient à préciser certains faits (cf. mémoire de recours, chiffres marginaux 6 et 7) et s'écarte des faits retenus par l'instance précédente sans exposer en quoi les conditions de l'art. 97 al. 1 LTF seraient réunies. Il n'est par conséquent pas possible de s'écarter des faits retenus dans l'arrêt attaqué. En particulier, l'arrêt attaqué tient pour établi que, pour l'année 2008, un montant a été facturé par la holding à plusieurs de ses sociétés filles, en particulier à la recourante, dont une partie ne concernait pas les charges de cette dernière mais uniquement celles de la holding. Du moment que seules la justification du rappel et la quotité de l'amende sont remises en cause, il n'est pas nécessaire de connaître exactement le montant facturé à tort.

7.

7.1. Selon l'art. 58 al. 1 let. a et b de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent ainsi que 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 les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Les art. 11 de la loi genevoise sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - RSGE D 3 15) et 24 al. 1 LHID ont une teneur similaire.

Il y a violation (flagrante) des règles de droit commercial prévues aux art. 957 ss CO (ainsi qu'aux art. 662 ss CO pour les sociétés anonymes), notamment du principe de sincérité de l'art. 959 CO, lorsque la société comptabilise une charge étrangère à son activité (ATF 135 II 86 consid. 3.1 p. 88).

7.2. En l'espèce, il est établi qu'une partie des frais facturés par la Holding à la recourante concernaient non pas des charges de la recourante mais bien des charges de la holding. Le fait que les montants facturés à tort à la recourante par la holding aient été établis par appréciation, qui ne relève en l'espèce pas d'une procédure d'estimation de prix de transfert en l'absence de contre-prestation, ne change rien à leur qualification d'avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

En jugeant que les frais litigieux constituent des avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, l'instance précédente n'a pas violé le droit fédéral.

8.

8.1. 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, 56 al. 1 LHID et art. 69 al. 1 de la loi genevoise de procédure fiscale du 4 octobre 2001; LPFisc; RSGE D 3 17). D'après l'art. 181 al. 1 LIFD, lorsque des obligations de procédure ont été violées ou qu'une soustraction ou une tentative de soustraction d'impôt a été commise au profit d'une personne morale, celle-ci est punie d'une amende.

La notion de négligence de l'art. 175 LIFD et de l'art. 56 LHID est identique à celle de l'art. 12 CP. L'imprévoyance est coupable quand l'auteur n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle, par quoi l'on entend sa formation, ses capacités intellectuelles et son expérience professionnelle (ATF 135 II 86 consid. 4.3 p. 91).

8.2. En l'espèce, il est établi qu'en 2008, A._____ était un organe de fait de la recourante, puisqu'il a signé la déclaration fiscale de cette dernière et qu'il était directeur financier de la holding, dont il a également signé la déclaration fiscale 2008. A ce double titre, il maîtrisait les processus financiers, comptables et fiscaux du droit suisse et était tenu de les mettre en pratique dans la gestion de la recourante et de la holding. En omettant d'examiner en détail les factures mises à charge de la recourante, A._____ a pris, en tant qu'organe, le risque de signer pour la recourante une déclaration d'impôt imprécise : il a agi par négligence. Au vu de ses connaissances théoriques et pratiques et de sa position au sein de la holding et de la recourante, il aurait pu et dû mettre en place un processus comptable au sein de la holding et de la recourante qui permette de distinguer et de reconnaître les charges propres à la holding de celles qui pouvaient dûment être facturées à la recourante. Plus précisément, il aurait pu et dû exiger de la holding l'établissement à l'endroit de la

recourante de factures détaillées de telle manière que la vérification en soit aisée. Il s'ensuit que l'instance précédente n'a pas non
plus violé le droit fédéral en jugeant que la soustraction fiscale avait été commise par négligence.

8.3. S'agissant de la quotité de l'amende, en application de l'art. 109 al. 3 LTF, il peut être renvoyé aux considérants de l'arrêt attaqué qui expose et applique correctement le droit en vigueur.

9.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en application de la procédure de l'art. 109 LTF. Succombant, la recourante doit supporter les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 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 433/2016 et 2C 434/0216 sont jointes.

2.
Le recours en matière d'impôt fédéral direct est rejeté.

3.
Le recours en matière d'impôt cantonal et communal est rejeté.

4.
Les frais judiciaires, arrêtés à 6'000 fr., sont mis à la charge de la recourante.

5.
Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, à l'Administration fiscale cantonale du canton de Genève, à la Cour de justice de la République et canton de Genève, Chambre administrative, 4ème section, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 30 mai 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey