

BGer 2A.16/2006 vom 23. Juni 2006

Bundesgericht, 2006-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.16_2006

FR: TF 2A.16/2006 du 23 juin 2006

IT: TF 2A.16/2006 del 23 giugno 2006

Regeste

Impôt cantonal, communal et fédéral direct 2002 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 131 I 57 consid. 1 p. 59, 145 consid. 2 p. 147 et les arrêts cités).

E. 1.1

La recourante ne précise pas par quelle voie de droit elle attaque l'arrêt du Tribunal administratif. Celui-ci, fondé sur le droit cantonal et rendu en dernière instance cantonale (art. 54 al. 3 de la loi genevoise du 4 octobre 2001 de procédure fiscale, en vigueur depuis le 1er janvier 2002), porte sur la taxation relative aux impôts cantonaux et communaux de la période fiscale 2002.

E. 1.2

La voie du recours de droit administratif au Tribunal fédéral prévue par l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID ou la loi sur l'harmonisation; RS 642.14), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, est ouverte contre des décisions fiscales cantonales de dernière instance lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres 2 à 5 et 6, chapitre 1er de cette loi, depuis la période fiscale 2001 (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591). Tel est le cas de l'arrêt entrepris, puisque la définition du bénéfice net, qui comprend les intérêts sur le capital propre dissimulé (art. 24 al. 1 lettre c LHID), fait partie des matières harmonisées figurant aux titres 2 à 5 et 6, chapitre 1er LHID. Toutefois, en tant que la recourante demande que le taux d'intérêt appliqué soit admis et que les intérêts passifs ne fassent l'objet d'aucune reprise, son recours est irrecevable puisque le Tribunal fédéral ne peut qu'annuler l'arrêt attaqué (art. 73 al. 3 LHID). Pour le surplus, le mémoire, qui remplit les conditions des art. 103 ss OJ , est recevable au titre de recours de droit administratif.

E. 2.1

L'art. 24 al. 1 lettre c LHID dispose que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les intérêts sur le capital propre dissimulé (cf. art. 29 al. 3 LHID). Conformément à cette disposition, l'art. 12 lettre f de la loi genevoise du 23 septembre 1994 sur l'imposition des personnes morales (LIPM), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, prévoit que les intérêts passifs dus sur la part de capital étranger qui doit être ajoutée au capital propre défini selon l'art. 30 LIPM, sont considérés comme bénéfice imposable.

E. 2.2

L'Administration fédérale des contributions a publié la circulaire n° 6 du 6 juin 1997 relative au capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 65 et 75 LIFD) (Archives 66 296; ci-après: la circulaire n° 6) qui définit à quelles conditions et à partir de quel montant les fonds étrangers d'une société doivent être assimilés à du capital propre et qui détermine le redressement des intérêts sur ce capital propre pour l'impôt sur le bénéfice. L'Information n° 6/97 du 9 octobre 1997 de l'Administration fiscale cantonale sur le capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives (art. 12 lit f et 30 LIPM, respectivement art. 65 et 75 LIFD) déclare que les principes énoncés dans la circulaire n° 6 susmentionnée sont également applicables au calcul de l'impôt cantonal et communal.

E. 2.3

En ce qui concerne les prêts accordés par des détenteurs de droits de participations ou leurs proches, la circulaire n° 6 (cf. point 3.1) prévoit qu'est accepté, en déduction du bénéfice imposable de la société bénéficiaire du prêt, le montant d'intérêts passifs calculé sur le capital étranger admissible au taux maximum publié dans la circulaire de l'Administration fédérale des contributions concernant les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent. Le surplus des intérêts passifs comptabilisés est ajouté au bénéfice de la société. Selon la circulaire n° 10 de l'Administration fédérale des contributions du 31 janvier 2002 (ci-après: la circulaire n° 10; Archives 70 688), applicable à partir du 1er janvier 2002, le taux maximum en cas de prêts des actionnaires ou personnes proches pour des crédits d'exploitation dans le commerce et l'industrie est de 6,5%. Le Tribunal fédéral n'est pas lié par ces circulaires (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478) mais, dans la mesure où elles visent à assurer une pratique uniforme (cf. art. 102 al. 2 LIFD ; Michael Beusch in: Martin Zweifel/Peter Atnanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), I/2b, n° 24-25 ad art. 102 p. 92), il ne s'en écarte pas sans motif.

E. 3

La recourante ne conteste pas la détermination des fonds étrangers admissibles. Le seul point litigieux est de savoir si le taux de 9,4% sur le montant de 395'947 fr. admis comme endettement est conforme aux taux du marché en vigueur en 2002 comme le prétend la recourante.

E. 3.1

Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités; Revue fiscale 57 p. 816 consid. 2, 2A.461/2001; Revue fiscale 54 p. 118 consid. 9a p. 126).

E. 3.2

La recourante estime que le Tribunal administratif n'a pas apprécié correctement les preuves apportées relativement aux taux d'intérêt du marché en 2002. Elle a fourni à ce Tribunal un relevé de compte de D. _____ SA établi par la Banque E. _____ au 30 juin 2002 qui mentionne un taux d'intérêt débiteur de 9,5% et une commission sur crédit de 1%, soit un total de 10,5%, ainsi qu'un avis d'échéance de la même banque adressé à A. _____ SA, daté du 31 décembre 2004, qui fait état d'un prêt garanti par une hypothèque à un taux de 7,05% pour la période du 1er octobre au 31 décembre 2004. La recourante estime que pour

un prêt sans garantie, tel que le sien, il faut ajouter un supplément d'intérêt de l'ordre de 3% à ce taux, soit un taux total de 10,05%. L'intéressée invoque encore les taux des prêts "Credipresto" de la Banque F._____, valables dès le 1er avril 2003, qui vont de 8,8% à 9,9%. Le Tribunal administratif a estimé qu'il n'était pas prouvé que le taux de 9,4% correspondait bien aux taux du marché de l'année concernée et que rien n'indiquait que le taux appliqué au prêt de la banque susmentionnée à D._____ SA n'était pas extraordinaire. Il a donc pris en compte le taux maximum de la circulaire n° 10 pour les crédits d'exploitation (commerce et industrie) octroyés par des actionnaires ou associés, soit 6,5%. En matière d'intérêts, il n'y a pas un taux du marché mais plusieurs pour une année donnée. Les taux d'intérêt varient en fonction de différents critères, tels que le type de prêt (prêt hypothécaire en 1er rang, en 2e rang; crédit d'exploitation; etc.), sa durée, le degré de solvabilité du débiteur. Les taux fixés par l'Administration fédérale des contributions le sont forfaitairement, sur la base d'un examen général du marché et en tenant compte de l'ensemble des circonstances qui peuvent influencer la détermination du taux. Pour un crédit d'exploitation octroyé par un actionnaire ou un proche, ladite Administration prend, en outre, en considération précisément le fait que le prêt est octroyé par un actionnaire et non par un tiers. Ce sont des taux qui seraient octroyés à des sociétés dans une situation saine, c'est-à-dire sans endettement. Il s'agit ainsi de taux moyens. Il est donc possible que, dans certains cas, les taux du marché en 2002 aient été un peu plus élevés que le taux moyen de 6,5% retenu par la circulaire n° 10. Toutefois, en l'espèce, la différence entre le taux utilisé, soit 9,4%, et le taux de la circulaire, soit 6,5%, est importante puisqu'elle se monte à 2,9%. Dès lors, les deux pièces produites par la recourante ne suffisent pas à démontrer que le taux de 9,4% correspondait à ceux du marché de l'époque, ce d'autant plus qu'un des deux relevés porte sur l'année 2004 et non 2002 et qu'il ne s'agit pas du même type de prêt. Le seul fait que la recourante connaisse quelques cas où le taux appliqué est plus élevé que celui de la circulaire n° 10 ne suffit pas lui à enlever sa valeur. Il n'y a donc pas lieu, en l'espèce, de s'en écarter.

E. 3.3

La recourante prétend que le montant d'impôt payé par le groupe A._____, dont font partie X._____ SA et A._____ SA, est le même quel que soit le taux d'intérêt sur le prêt, puisque le montant d'intérêts déduit du bénéfice imposable de X._____ SA se retrouve dans celui de A._____ SA. Cet argument n'est pas exact. Si effectivement A._____ SA voit son bénéfice imposable augmenté du montant non admis des intérêts payés par la recourante, le bénéfice imposable de X._____ SA n'est pas diminué pour autant: la différence entre le montant d'intérêts payés au taux de 9,4% et celui payé au taux de 6,5% représente la rémunération excédentaire, soit une prestation appréciable en argent, imposable auprès de A._____ SA qui est une personne proche de l'actionnaire, le cas échéant auprès de ce dernier, en raison de la double imposition économique des bénéfices. Finalement, l'explication de la recourante selon laquelle les actionnaires n'avaient pas les moyens de souscrire une augmentation de capital n'est pas convaincante: un prêt par l'intermédiaire d'un proche représente une mise de fonds analogue et supporte les mêmes risques. En outre, si le capital avait été augmenté en lieu et place de l'apport de fonds étrangers, l'actionnaire n'aurait pas nécessairement été rémunéré, voire ne l'aurait été que par des dividendes modestes.

E. 4

Vu ce qui précède, mal fondé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ). Elle n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

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