

GE_GERICHTE ATA/1316/2021 vom 30. November 2021

GE Cour de justice, 2021-11-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1316_2021

FR: GE_GERICHTE ATA/1316/2021 du 30 novembre 2021

IT: GE_GERICHTE ATA/1316/2021 del 30 novembre 2021

Regeste

Résumé: Recours contre un jugement du TAPI confirmant des reprises effectuées par l'AFC-GE dans le cadre de la taxation des recourants. Absence de violation du principe de la célérité. Refus de déduction du prêt accordé par le père de la recourante par le biais de sa société « offshore » pour financer l'activité de promotrices immobilières de cette dernière avec sa sœur et des intérêts y relatifs : examen des conditions de l'évasion fiscale, en l'occurrence réalisées. Refus de déduction d'une reconnaissance de dette et des intérêts liés : ladite reconnaissance ne repose sur aucune cause valable à teneur du dossier, alors que le fardeau de la preuve reposait sur les recourants, s'agissant d'un élément diminuant la taxation. Refus d'admission de frais allégués de liquidation pour déterminer le coût de construction d'immeubles, ayant eu un impact sur le bénéfice des ventes opérées dans ces immeubles et sur la valeur à l'actif de ceux-ci : les plans financiers validés par la direction générale du logement ne lient que l'autorité concernée et non les autorités fiscales et il appartenait aux recourants de prouver par pièces les coûts de construction, ce qu'ils n'ont pas fait. Reprise liée à un remboursement par une locataire confirmée : remboursement comptabilisé à tort comme apport au compte crédit du compte courant actionnaire sans influence sur le résultat, alors qu'il aurait dû être comptabilisé comme produit affectant le résultat. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2) a. L'acte de recours contient, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant (art. 65 al. 1 LPA). L'acte de recours contient également l'exposé des motifs ainsi que l'indication des moyens de preuve (art. 65 al. 2 1ère phr. LPA). La juridiction administrative applique le droit d'office et ne peut aller au-delà des conclusions des parties, sans pour autant être liée par les motifs invoqués (art. 69 al. 1 LPA).

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/499/2021 du 11 mai 2021 consid. 2a). La contestation ne peut excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou aurait dû se prononcer. L'objet d'une procédure administrative ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances, mais peut tout au plus se réduire dans la mesure où certains éléments de la décision attaquée ne sont plus contestés. Ainsi, si un

recourant est libre de contester tout ou partie de la décision attaquée, il ne peut pas prendre, dans son mémoire de recours, des conclusions qui sortent du cadre des questions traitées dans la procédure antérieure (ATA/499/2021 précité consid. 2a).

c. En l'espèce, si les écritures des recourants, des réclamations au recours devant la chambre administrative, ont toujours contenu des conclusions par rapport aux prêts de G_____, au pluriel, sans indiquer précisément lesquels, les

- 18/32 -

A/948/2020 griefs et argumentation qui sont développés dans chacune de ces écritures n'ont porté que sur le prêt accordé par G_____ le 29 décembre 2009, initialement de CHF 51'950'000.-, sans porter ni sur les prêts privés de G_____ à la recourante de CHF 1'420'000.- et CHF 1'500'000.-, ni sur les deux autres prêts liés à l'activité de promotion immobilière, le premier figurant dans les comptes 2010 et le deuxième dans les comptes des cinq années concernées. Par ailleurs, si l'instance précédente a inclus dans ses considérants en droit la ligne de crédit de CHF 10'000'000.-, accordée en 2007, son raisonnement et son examen des circonstances a uniquement porté sur le prêt initialement de CHF 51'000'000.-, sans que les recourants ne s'en plaignent devant la chambre administrative. Seul le prêt d'initialement CHF 51'000'000.- fait donc partie de l'objet du présent litige et sera examiné par la chambre de céans, à l'exclusion des autres prêts accordés par G_____.

Ainsi, le litige porte en définitive sur la conformité au droit de la confirmation par le TAPI :

- premièrement, des reprises ICC 2010 à 2015 effectuées par l'autorité intimée refusant la déduction du prêt accordé par G_____ ayant varié entre CHF 51'950'000.- et CHF 59'250'000.- pendant les années concernées et des intérêts qui y sont liés ;

- deuxièmement, des reprises ICC 2010 à 2015 par rapport à la reconnaissance de dette de CHF 5'000'000.- et aux intérêts y relatifs ;

- troisièmement, des reprises ICC sur le bénéfice des ventes effectuées entre 2011 et 2013 et sur la valeur des actifs immobilisés 2010 à 2015 découlant du refus de prise en compte des frais de liquidation de CHF 932'287.- pour la fixation du coût de revient total des immeubles à la route K_____ ; et

- finalement, de la reprise liée au remboursement de CHF 153'192.- par la locataire de la rue M_____ à N_____ dans le cadre de l'ICC 2010. 3)

Les recourants concluent subsidiairement au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour qu'elle détermine la valeur vénale du parc immobilier de la recourante en 2009 et 2018. Le recours ayant effet dévolutif (art. 67 al. 1 LPA) et la chambre administrative instruisant le dossier et ayant un pouvoir de réforme de la décision attaquée (art. 69 al. 3 LPA), cette conclusion doit être interprétée comme une requête d'instruction.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst. - RS 101) le droit d'être entendu comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, de prendre connaissance du dossier, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à

- 19/32 -

A/948/2020 tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 140 I 285 consid. 6.3.1). Le droit de faire administrer des preuves n'empêche cependant pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes et de procéder à une appréciation anticipée de ces dernières, en particulier s'il acquiert la certitude que celles-ci ne l'amèneront pas à modifier son opinion ou si le fait à établir résulte déjà des constatations ressortant du dossier (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1).

b. En l'espèce, la valeur vénale du parc immobilier de la contribuable en 2009 et 2018 n'est pas pertinente pour l'examen de l'admissibilité de la déduction des prêt de G_____ et des intérêts y relatifs. En effet, seuls les éléments connus des parties au moment de la conclusion du contrat de prêt et en particulier de la société prêteuse sont pertinents, de sorte que l'établissement de la valeur vénale de 2009 a posteriori n'est pas nécessaire à la résolution du présent litige. Par ailleurs, la valeur vénale de 2018, alors future, n'était pas connue ni même prévisible lors de la conclusion du contrat de prêt de CHF 51'950'000.- en décembre 2009.

En définitive, le dossier en mains de la chambre administrative contient les éléments pertinents et nécessaires pour trancher le litige en toute connaissance de cause.

Il ne sera par conséquent pas donné suite à la requête des recourants. 4)

Dans un grief de nature formelle, les recourants se plaignent d'une violation du principe de célérité.

a. Aux termes de l'art. 29 al. 1 Cst., toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Le caractère raisonnable ou adéquat s'apprécie au regard de la nature de l'affaire et de l'ensemble des circonstances. L'art. 29 al. 1 Cst. consacre le principe de la célérité, dans le sens où il prohibe le retard injustifié à statuer. L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas la décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans un délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF 130 I 312 consid. 5.1).

b. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever que se posait la question de savoir si un droit à la constatation d'une éventuelle violation du principe de la célérité subsistait tout de même sous l'angle de l'art. 29 al. 1 Cst., indépendamment du déni de justice formel. Outre en matière pénale où la violation de ce principe peut avoir une influence sur la durée de la peine, le Tribunal fédéral a à quelques reprises estimé que le grief relatif au principe de la célérité était recevable même si l'autorité concernée avait finalement rendu sa décision. Il a relevé que la constatation de la violation dudit principe sanctionne le

- 20/32 -

A/948/2020 dépassement du délai raisonnable ou adéquat et constitue une forme de réparation pour celui qui en est la victime ; cette constatation peut également jouer un rôle pour la répartition des frais et dépens (arrêt du Tribunal fédéral 2P.333/2005 du 18 avril 2006 consid. 3.2 et les références citées).

Dans sa jurisprudence subséquente, le Tribunal fédéral a plutôt considéré que la violation du principe de la célérité en matière fiscale était possible mais ne libérerait de toute façon pas le contribuable du paiement de l'impôt qui était dû (arrêts du Tribunal fédéral 2C_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 4.2 ; 2A.455/2006 du 1er mars 2007 consid.

3.3.2).

c. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 3a ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 4b).

Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale, sous réserve des art. 61 et 77 LPFisc (non pertinents en l'espèce ; art. 22 al. 1 LPFisc ; art. 47 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a), aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b), aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c ; art. 22 al. 2 LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (let. a), lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b), lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c), lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d ; art. 22 al. 3 LPFisc). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 47 al. 1 LHID ; art. 22 al. 4 LPFisc).

Cette réglementation de droit cantonal est identique à la LIFD (ATA/1638/2019 du 5 novembre 2019 consid. 2b).

Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de mêmes que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 4.1). Le Tribunal fédéral a notamment

- 21/32 -

A/948/2020 mentionné comme acte interruptif de la prescription l'annonce ou l'accomplissement d'un contrôle des livres (ATF 126 II 1 consid. 2c ; arrêt 2C_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1). L'information de l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt constitue une mesure par laquelle l'autorité fiscale signale au contribuable sa volonté de procéder par la suite à sa taxation et relève ainsi d'un cas d'application de l'art. l'art. 22 al. 3 let. a LPFisc (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C/74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4.2).

d. En l'espèce, l'autorité intimée a émis les bordereaux litigieux, concernant la période fiscale 2010, le 16 mai 2018, et par rapport aux périodes fiscales 2011 à 2015, le 12 novembre 2018. Avant cela, elle avait informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt en particulier pour l'ICC 2010 et 2011 le 18 décembre 2012, notamment en relation avec le prêt de G_____, ensuite de quoi des échanges avaient eu lieu avec les contribuables en 2013 et 2014 concernant les mêmes

années fiscales. Après le 24 octobre 2014, l'AFC-GE a envoyé deux courriers précisant valoir interruption de la prescription le 27 novembre 2015 pour l'année fiscale 2010 et le

E. 15

novembre 2016 pour l'année fiscale 2011. Le 17 novembre 2017, lors d'un entretien avec le mandataire des recourants, les problématiques fiscales ont été abordées, avec référence expresse aux années 2012 à 2016, ensuite de quoi l'AFC-GE a récapitulé dans une annexe à un courriel du 22 décembre 2017 les reprises qu'elle envisageait pour les années 2007 à 2016. La prescription a ainsi été interrompue pour chacune des années litigieuses avant son échéance et elle n'était dès lors pas acquise lors du prononcé des bordereaux litigieux. Elle a depuis lors été suspendue tant par la procédure de réclamation que par la procédure de recours, de sorte que le délai de prescription relatif de cinq ans n'est pas atteint, pas plus que le délai absolu de quinze ans.

Les recourants se plaignent néanmoins d'une violation du principe de la célérité. Il est vrai que l'autorité intimée a émis le bordereau de taxation 2010 le

E. 16

mai 2018 et ceux concernant les années fiscales 2011 à 2015 le 12 novembre 2018, ceci alors qu'elle avait informé les contribuables de l'ouverture d'une procédure de tentative de soustraction fiscale pour les années 2010 et 2011 le 18 décembre 2012, cinq à six ans auparavant. Par ailleurs, la procédure a certes connu des périodes où l'activité de l'autorité intimée a été moindre, en particulier en 2015, 2016 et 2017, uniquement marquées, après le 13 février 2015, par les deux courriers interruptifs de la prescription des 27 novembre 2015 et 15 novembre 2016 jusqu'au courrier de relance des recourants du 10 juillet 2017. Toutefois, il n'en demeure pas moins qu'il n'y a pas eu d'année dépourvue d'activité de l'autorité intimée et que les recourants – qui avaient pour chaque année déposé leur déclaration fiscale, avaient connaissance du fait que l'autorité intimée instruisait certains points qu'elle estimait devoir faire l'objet de reprises et savaient qu'ils devaient faire l'objet d'une taxation pour chacune de ces années –

- 22/32 -

A/948/2020 ne l'ont relancée qu'en juillet 2017, ceci sans la mettre formellement en demeure de rendre des décisions. L'autorité intimée a donné suite à cette relance, des échanges de courriels et des entretiens en novembre 2017 et janvier 2018 s'en étant ensuivi et ayant mené au prononcé des bordereaux litigieux. Par ailleurs si la durée des procédures de taxation, surtout par rapport aux années fiscales concernées les plus anciennes, est regrettable, elle n'en demeure pas moins conforme aux règles en matière de prescription. Constitue en outre un élément à prendre en compte, comme l'allègue l'autorité intimée, le fait que cette dernière a dû traiter de manière coordonnée trois dossiers pour les années fiscales 2010 à 2015 concernées, les recourants ayant eu connaissance d'au moins un de ces dossiers parallèles, dans le cadre duquel des courriers conjoints, figurant au dossier, ont été adressés à l'autorité intimée.

Dans ces circonstances, il ne peut être retenu l'existence d'une violation du principe de célérité, justifiant d'annuler la décision litigieuse. Le TAPI était donc fondé à écarter ce grief. 5)

Les recourants contestent le refus de déduction du prêt de CHF 51'000'000.- accordé par G _____ dans le cadre de l'activité de promotrice immobilière exercée avec sa sœur pour le

calcul de l'impôt sur la fortune ainsi que le refus de déduction des intérêts desdits prêt pour le calcul de l'impôt sur le revenu.

a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 46 LIPP ; art. 13 al. 1 LHID). La fortune inclut les éléments composant la fortune commerciale (art. 47 let. f LIPP). Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier (art. 56 al. 1 LIPP). Il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 56 al. 2 1ère phr. LIPP).

L'impôt sur la fortune a pour objet la différence positive entre les actifs et les dettes du contribuable. Ce dernier peut déduire de sa fortune les dettes effectives. Les dettes prescrites, simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives ne sont en principe pas déductibles. En revanche, l'échéance de la dette ne constitue pas une condition à la déductibilité de celle-ci (ATF 138 II 311 consid. 3.3.1 s). Seules les dettes grevant effectivement la substance économique du patrimoine du contribuable sont déductibles. Tel est le cas s'il y a un risque sérieux que celui-ci doive s'en acquitter (Markus REICH, *Steuerrecht*, 2009, § 14 n. 32 ; Ernst HÖHN/Robert WALDBURGER, *Steuerrecht*, vol. I, 9ème éd., 2001, § 15 n. 22).

b. Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 29 à 37 LIPP (art. 28 LIPP).

- 23/32 -

A/948/2020

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 30 1ère phr. LIPP). Font notamment partie de ces frais les intérêts des dettes commerciales (art. 30 let. j LIPP ; art. 10 al. 1 let. e LHID).

Sont notamment déduits du revenu les intérêts des dettes échus pendant la période déterminante à concurrence du rendement de la fortune augmenté de CHF 50'000.-, à l'exclusion des intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique la touchant de près ou ayant une participation déterminante à son capital et dont les conditions diffèrent de façon importante des clauses habituellement convenues dans les relations d'affaires entre tiers ; dans ce cas, seule la part excédentaire n'est pas déductible. L'art. 30 let. j LIPP demeure réservé (art. 34 let. a LIPP ; art. 9 al. 2 let. a LHID).

Ces dispositions ont une teneur similaire, si ce n'est identique, à celles prévues par la LIFD.

Les intérêts de dettes commerciales sont déductibles sans limites, étant des dépenses justifiées par l'usage commercial. La restriction de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD pour les intérêts de dettes privées ne leur est pas applicable (art. 27 al. 2 lit. d LIFD ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, *Commentaire de la LIFD*, n. 44 ad art. 27 LIFD et n. 11 ad art. 33 LIFD ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 5ème éd., 2021, n. 330 p. 207). Si la nature commerciale de la dette n'est pas remise en cause, l'autorité de taxation ne saurait en contester la nécessité ni l'ampleur. Il n'y a donc pas de règles de sous-capitalisation pour l'activité indépendante. Les prêteurs peuvent être des banques, des fournisseurs, d'autres tiers, personnes physiques ou sociétés ou même le conjoint de l'indépendant. L'indépendant, en revanche, ne saurait s'accorder un prêt à lui-même, de sa fortune privée à sa fortune commerciale (Yves NOËL, *op. cit.*, n. 45 ad art. 27). En principe,

les dettes sont traitées de commerciales, suivant le critère de l'utilisation des fonds étrangers (Xavier OBERSON, op. cit., n. 330 p. 207).

c. Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale : a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi, b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, et c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 5.5).

Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être

- 24/32 -

A/948/2020 l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 142 II 399 consid. 4.2 ; 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2).

L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en œuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est bien plutôt réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui abstraction faite des aspects fiscaux va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 142 II 399 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.1). 6) a. En l'espèce, les recourants ont chaque année déclaré le prêt de G_____ comme passif commercial ainsi que les intérêts y relatifs comme charges commerciales, que l'autorité intimée a refusé de prendre en considération pour le calcul de l'ICC, ce que le TAPI a confirmé et ce que les recourants contestent.

Or, le prêt de G_____ constitue en principe une dette devant être déduite de la fortune pour déterminer la fortune imposable et, s'agissant d'une dette commerciale, ses intérêts doivent en principe être déduits, sans limite, pour la détermination du revenu imposable.

Néanmoins, l'autorité intimée a refusé ces déductions, car elle a retenu l'existence d'une évasion fiscale, tandis que l'instance précédente n'a pas tranché cette question, ayant retenu un prêt simulé.

Toutefois, la question du prêt simulé a plus particulièrement été développée en relation avec le traitement fiscal du prêt par rapport à la société prêteuse et à l'actionnaire bénéficiaire, lesquels ne sont dans le cas d'espèce tous deux pas domiciliés en Suisse et ne sont pas concernés par le présent litige, et cette théorie ne s'applique a priori pas aux prêts commerciaux, admis, de sorte que la chambre administrative examinera la présente espèce sous l'angle de l'évasion fiscale.

En l'occurrence, le 29 décembre 2009, G_____, société « offshore » détenue par le père et la tante de la recourante, a accordé à cette dernière et à sa sœur un prêt de CHF

51'950'000.-, destiné à rembourser le prêt dénoncé par I_____, contracté dans le cadre de leur activité de promotrices immobilières. Ce nouveau prêt était soumis à des intérêts annuels de 5 %, payables semestriellement, et était conclu pour une année, avec reconduction tacite d'année en année sauf avis contraire dans le délai prévu. Sous ces aspects, le prêt de G_____ est identique à celui qui l'a précédé, accordé par I_____.

- 25/32 -

A/948/2020

Toutefois, le prêt de G_____ ne prévoyait aucune garantie et ne contenait pas d'autres dispositions. Contrairement à ce qu'affirment les recourants, ce prêt n'est ainsi pas en tous points similaire à celui octroyé par I_____, lequel était garanti par la tante de la recourante et était soumis aux conditions générales applicables, auxquelles le contrat renvoyait.

Or, l'on ne peut que rejoindre la constatation de l'autorité intimée, à savoir que pour un prêt d'une telle importance – près de CHF 52'000'000.- –, il est pour le moins inadapté de ne prévoir aucune garantie et de conclure un contrat si concis, ceci d'autant plus au regard, d'une part, du contexte de la crise économique s'étant déclarée en 2008 et, d'autre part, des comptes des deux sœurs.

En effet, au 31 décembre 2009, le bilan de l'activité des deux sœurs enregistrait une perte de CHF 1'805'115.-, qui s'ajoutait aux pertes reportées de CHF 47'731'600'64.-. Il présentait des fonds propres négatifs de CHF 52'769'996.86 (capitaux propres de CHF -50'964'881.86 + perte de CHF -1'805'115.-). Leurs dettes hypothécaires se montaient à CHF 40'553'450.- et le total de leurs dettes à long terme à CHF 103'007'119.40, pour des actifs immobilisés de CHF 47'514'672.60 et des actifs de CHF 50'490'758.54. Si les recourants argumentent sur le fait que la valeur comptable des biens immobiliers de la société simple ne correspondait pas à leur valeur vénale et affirment en outre que ledit patrimoine immobilier avait une valeur vénale supérieure déjà en 2009 puis a encore pris une grande valeur les années suivantes, c'est bien sur les comptes qu'un organisme de prêt se fonde pour examiner la situation financière d'une société, en l'absence de documents démontrant une situation différente, pour déterminer l'opportunité d'accorder un prêt à celle-ci. Or, les recourants n'ont pas démontré que la valeur vénale du parc immobilier aurait été évaluée dans la perspective de la reprise du prêt en décembre 2009. Les estimations des immeubles versées à la procédure datent en effet d'avril 2012 et le tableau de valeur de ces derniers en 2013 et en 2020, outre de n'avoir aucune force probante, concerne des années encore postérieures.

Par ailleurs, contrairement à ce qu'affirment les recourants, la L_____ n'était pas prête à reprendre le prêt aux mêmes conditions que G_____. D'une part, l'offre de celle-ci date du 9 juin 2009 et est donc antérieure de plusieurs mois à la résiliation du prêt par I_____, de sorte que rien ne permet de retenir qu'elle ait encore été valable au moment de ladite résiliation. Au contraire, les deux sœurs elles-mêmes ont indiqué à l'autorité intimée en décembre 2013 que la banque avait entretemps modifié ses conditions de prêt, qui n'étaient alors plus du tout favorables, ce qui implique que l'offre de juin 2009 n'était plus valable en décembre 2009. D'autre part et surtout, cette offre prévoyait précisément des garanties sous la forme d'une affectation en gage et d'un nantissement des avoirs déposés sur un compte déterminé et renvoyait aux conditions générales du prêt, contrairement au prêt accordé par G_____.

- 26/32 -

A/948/2020

Il ressort ainsi de ce qui précède que G_____ a accordé un prêt dans des circonstances et à des conditions dans et auxquelles un tiers n'aurait jamais accepté d'en accorder un. Les recourants ont d'ailleurs eux-même admis implicitement ce qui précède dans leurs réclamations, dans lesquelles ils ont indiqué que le rôle des proches étant d'autant plus important dans les périodes de détérioration économique durant lesquelles la solidarité permettait précisément de sauvegarder l'entreprise, puis dans leur recours devant la chambre administrative, dans lequel ils ont affirmé que, s'agissant de relations de familles, les risques du crédit avaient fait l'objet de discussions informelles, sans que cela n'ait nécessité d'être consigné dans un document officiel. G_____ a du reste continué par la suite à se comporter d'une manière économiquement inadaptée par rapport à celle qu'aurait adopté un organisme de prêt tiers, le dossier dénotant une capitalisation à certaines occasions des intérêts, vu l'augmentation du montant du prêt à CHF 59'250'000.- à fin 2015, alors qu'il était à CHF 51'950'000.- à fin 2010, et ceci quand bien même tel n'a pas toujours été le cas, comme le démontrent les avis de débit versés à la procédure à l'appui du recours devant la chambre administrative.

Au vu de ce qui précède, le procédé choisi – soit la forme du prêt – doit être qualifié d'inadapté au but économique poursuivi, de sorte que l'autorité intimée était fondée à retenir que la première condition de l'évasion fiscale était réalisée.

b. S'agissant de la deuxième condition, les recourants affirment que ce sont des raisons commerciales qui ont poussé les deux sœurs à conclure le prêt avec G_____, du fait de la résiliation du prêt par I_____, et non des motivations fiscales, tout en indiquant que la solution du financement par des proches avait permis d'assurer la pérennité de l'entreprise et le maintien du patrimoine familial, ceci d'autant plus dans un contexte de détérioration économique, durant lequel la solidarité permettait de sauver l'entreprise.

Il ressort précisément de cette argumentation que, dans les circonstances qui prévalaient lors du refinancement de 2009, G_____, dépourvue de garanties, ne pouvait compter avec certitude sur le remboursement du prêt et qu'elle avait alors envisagé et accepté l'absence de remboursement de ce prêt, ceci en raison des liens familiaux, ce qui confirme la position de l'autorité intimée, qui a considéré que l'intention réelle des parties n'avait jamais été de conclure un réel prêt.

Or, la forme du prêt, au contraire de celle de la donation ou de l'avance sur hoirie, permet la déduction dudit prêt dans le cadre de l'impôt sur la fortune et celle des intérêts dans le cadre de l'impôt sur le revenu, en l'occurrence sans taxation en Suisse de la créance résultant du prêt et du revenu découlant du paiement des intérêts, puisque G_____ est domiciliée à l'étranger, permettant ainsi d'économiser des impôts, but que ne pouvait qu'avoir le choix de la forme, inadaptée aux données économiques, du prêt par une société détenue par des proches.

- 27/32 -

A/948/2020

L'autorité intimée était par conséquent également fondée à retenir que la deuxième condition de l'évasion fiscale était réalisée.

c. Par rapport à la dernière condition, les recourants soutiennent qu'il n'y aurait aucune économie d'impôt, puisqu'ils déduisaient déjà auparavant le prêt et les intérêts lorsque la

contribuable était avec sa sœur débitrice de I_____.

Toutefois, c'est bien la taxation avec et sans la construction insolite qu'il convient d'examiner pour déterminer s'il existerait effectivement une notable économie d'impôt si le procédé était admis.

Or, en comparant la taxation en admettant chaque année concernée la déduction d'un prêt ayant varié entre près de CHF 52'000'000.- et plus de CHF 59'000'000.- (la moitié correspondant à environ CHF 26'000'000.- et plus de CHF 29'000'000.-) et des intérêts à 5 % y relatifs à celle en refusant lesdites déductions, il est incontestable que l'admission du procédé conduirait à une économie substantielle d'impôt, vu les montants en jeu.

L'autorité intimée a dès lors à juste titre retenu que la dernière condition de l'évasion fiscale était aussi réalisée, de sorte qu'elle était fondée à opérer les reprises litigieuses. 7)

Les recourants contestent ensuite les reprises liées à la reconnaissance de dette de CHF 5'000'000.- et aux intérêts y relatifs.

a. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2).

b. En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (arrêt du Tribunal fédéral 2C_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3).

- 28/32 -

A/948/2020

c. En l'espèce, les recourants ne contestent pas que l'autorité intimée pouvait, en vertu du principe d'étanchéité des périodes fiscales, statuer nouvellement sur l'admission de la déduction de la reconnaissance de dette de CHF 5'000'000.- et des intérêts y relatifs. Ils affirment cependant que l'instance précédente se serait laissée abuser par des explications nébuleuses sur le fait que la reconnaissance de dette ne devait pas être admise.

Les recourants affirment en effet que la reconnaissance de dette de M. E_____ envers H_____ en 1998 avait permis de trouver une solution avec cette banque, ce qui avait conduit les deux sœurs à ne plus jamais avoir affaire à celle-ci, ce qui démontrait que c'était par l'intervention de leur père que l'opération d'abandon de créance, qui avait largement profité à ces dernières, avait pu être réalisé. Selon leur argumentation, M. E_____ avait assumé la reprise de dette de CHF 5'000'000.-, de sorte qu'il était justifié de faire figurer cette dette au passif des deux sœurs, qui avaient bénéficié des mesures d'assainissement.

Toutefois, les seules pièces figurant à la procédure concernant cette dette de CHF 5'000'000.- ne confirment pas les explications des recourants, qui supportent le fardeau de la preuve, s'agissant d'éléments diminuant leurs taxations.

En effet, la convention avec H_____ indique très clairement que c'est M. E_____, et non ses deux filles, qui reconnaissait devoir un montant de CHF 5'000'000.- à la banque et rien au dossier ne tend à démontrer qu'il n'aurait reconnu devoir ce montant que parce que ses deux filles auraient à leur tour reconnu lui devoir ce montant. En particulier, aucun document écrit ne le démontre. Or, grâce à la convention avec H_____, une dette personnelle de M E_____ de CHF 8'806'175.- s'est éteinte, celle-ci ayant été reprise par ses deux filles et incluse dans les créances ayant fait l'objet d'une compensation pour l'acquisition par H_____ de différents immeubles et d'une société immobilière appartenant aux deux sœurs. Par cette convention, ce dernier a par ailleurs été libéré des cautionnements. Cette convention a donc bien profité également à M. E_____, comme l'a retenu l'autorité intimée, de sorte que rien ne permet d'aboutir à la conclusion, à laquelle aucune substance n'est apportée, qu'il était justifié de faire figurer cette dette au passif de l'entreprise des deux sœurs.

La reprise de créance par G_____ le 27 décembre 2007 n'apporte aucun éclairage nouveau par rapport à ce qui précède et est au surplus erronée en ce qu'elle affirme libérer les sœurs de leurs engagements envers H_____ selon la convention du 30 novembre 1998, engagements qui n'existent pourtant pas à teneur de dite convention.

Dans ces circonstances, le TAPI était fondé à constater que la prétendue reprise de dette par les deux sœurs envers leur père de CHF 5'000'000.- ne reposait sur aucune cause valable et que la déductibilité de ce montant et des intérêts y relatifs ne pouvait qu'être refusée.

- 29/32 -

A/948/2020 8)

Les recourants soutiennent ensuite que l'autorité intimée devait admettre les frais de liquidation de CHF 932'287.- pour déterminer le coût de construction des immeubles de la route K_____ et, donc, le bénéfice de ventes effectuées entre 2011 et 2013 ainsi que fixer la valeur de ceux-ci pour les années fiscale 2010 à 2015.

a. Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les immeubles (art. 47 let. a LIPP). L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP ; art. 17 al. 1 LHID). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP ; art. 14 al. 1 LHID). Tout propriétaire qui fait construire un bâtiment nouveau ou qui, par des travaux quelconques, augmente la valeur d'un bâtiment ou d'une propriété, est tenu de faire au département, dans les douze mois qui suivent l'achèvement de la construction ou des travaux, une déclaration indiquant la nature, l'importance et la valeur des modifications ou des nouvelles constructions (art. 51 al. 1 LIPP). Le coût de ces constructions et travaux est intégré à la valeur fiscale (art. 51 al. 2 LIPP).

b. Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, et de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 19 al. 1 1ère phr. LIPP ; art. 7 al. 1 LHID). Les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un

établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 19 al. 2 LIPP ; art. 8 al. 1 LHID).

c. En l'espèce, l'autorité intimée a indiqué que tous les éléments du coût de construction des immeubles aux 4 à 14, 16-18, 26-28 et 44 à 54, route K_____ avaient été justifiés par pièces, de sorte qu'ils avaient été admis, à l'exception du montant de CHF 932'287.-, diminuant la valeur comptable de ces immeubles de 2010 à 2015 et augmentant les plus-values enregistrées lors des ventes immobilières survenue dans ces immeubles en 2011, 2012 et 2013.

Les recourants affirment que ce montant correspondrait aux frais de liquidation de la SI et devrait être inclus dans le coût de construction. Pour appuyer leur position, ils ont produit des plans financiers adressés à la direction générale du logement sur lesquels figurent lesdits frais de liquidation, ce qui constitue selon eux une preuve suffisante du paiement du montant de CHF 932'287.-.

S'agissant d'un élément diminuant leur charge fiscale, il appartenait aux recourants d'établir les coûts de construction par pièces. Or, les plans financiers sont des documents établis spécifiquement à l'attention de la direction générale du logement, autorité qui applique une autre législation, à son propre domaine de

- 30/32 -

A/948/2020 compétence lequel n'inclut pas le volet fiscal et dont les décisions ne lient aucunement les autorités fiscales. Le fait qu'elle ait admis les plans financiers soumis ne revêt ainsi aucune pertinence dans le cadre du présent litige. Il revenait aux recourants d'établir que le montant de CHF 932'287.- devait être inclus dans les coûts de construction par d'autres moyens que les plans financiers, ce qu'ils n'ont pas fait.

L'AFC-GE était par conséquent fondée à considérer que des coûts de CHF 932'287.- n'étaient pas établis et à effectuer les reprises découlant de la diminution du coût de construction de ce montant, dont la quotité n'est en tant que telle pas contestée, et le TAPI était fondé à confirmer lesdites reprises. 9)

Les recourants affirment finalement que la reprise liée au remboursement de CHF 153'192.- par la locataire de la rue M_____ effectuée par l'autorité intimée pour l'ICC 2010 ne serait pas justifiée.

a. La détermination du bénéfice net imposable pour les contribuables tenant une comptabilité en bonne et due forme s'effectue selon les règles applicables aux personnes morales. Les dispositions de la LIPP relatives aux frais et dépenses non déductibles demeurent réservées (art. 19 al. 4 LIPP). Les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation ou de liquidation ainsi que les montants des réserves et provisions transférées à l'étranger qui avaient été constituées en franchises d'impôt, sont considérés comme bénéfice net imposable (art. 12 al. 1 let. j de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

b. En l'espèce, il n'est pas contesté que cette reprise correspond au remboursement du coût des travaux d'aménagement de CHF 1'531'940.- sur dix ans convenu lors de la conclusion du bail avec la locataire en 2000, correspondant à un montant annuel de CHF 153'194.-.

S'agissant de l'année 2010, l'autorité intimée a constaté que le montant perçu durant cette année-là, de CHF 153'192.-, avait été comptabilisé dans les comptes de la société simple comme apport au crédit du compte courant actionnaire sans influence sur le résultat. En effet, les mensualités avaient tout d'abord été portées au débit du compte no 1_____ (O_____) et au crédit du compte no 2_____ (P_____), puis, en fin d'année, un montant global de CHF 153'192.- avait été débité du compte no 2_____ (P_____) et crédité du compte no 3_____ (P_____) avec le libellé « Rbt pmt 2010 ref Q_____ ». Or, sauf à considérer que les travaux n'aient pas été activés puis amortis au gré des ventes ou de manière volontaire, ce montant avait eu un impact sur le résultat de la société simple et aurait dû être comptabilisé comme un produit exceptionnel, s'agissant de remboursements de charges.

- 31/32 -

A/948/2020

Les recourants se contentent sur ce point d'affirmer que la comptabilisation a été faite conformément au décompte de gérance, sans critiquer précisément le raisonnement de l'autorité intimée.

En particulier, ils ne contestent pas que ce montant a été comptabilisé comme apport au compte crédit du compte courant actionnaire, sans influence sur le résultat, et n'expliquent pas pourquoi l'autorité intimée aurait à tort considéré qu'il aurait eu une influence sur le résultat.

Or, s'agissant de remboursement de charges, ce montant aurait dû être comptabilisé comme produit affectant le résultat, les recourants n'ayant au surplus jamais allégué que les travaux n'auraient pas été activés au bilan puis amortis, ce qui ne ressort pas non plus du dossier.

Par conséquent, l'autorité intimée était fondée à effectuer et l'instance précédente à confirmer la reprise liée à la rue M_____.

Dans ces circonstances, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté. 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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