

## **GE\_GERICHTE ATA/162/2013 vom 12. März 2013**

GE Cour de justice, 2013-03-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_162\\_2013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_162_2013)

FR: GE\_GERICHTE ATA/162/2013 du 12 mars 2013

IT: GE\_GERICHTE ATA/162/2013 del 12 marzo 2013

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

#### **E. 2**

La recourante se plaint de la violation de son droit d'être entendu au motif que le TAPI ne lui a pas communiqué les pièces sur lesquelles il a fondé son jugement. Elle n'a donc pas pu se prononcer à leur sujet.

#### **E. 3**

Le droit d'être entendu, 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), comprend le droit pour les parties de faire valoir leur point de vue avant qu'une décision ne soit prise, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 135 II 286 consid. 5.1. p. 293 ; ATA/841/2012 du 18 décembre 2012).

Il s'agit d'une garantie de nature formelle dont la violation entraîne, lorsque sa réparation par l'autorité de recours n'est pas possible, l'annulation de la décision attaquée sans égard aux chances de succès du recours sur le fond (ATF 137 I 195 consid. 2.2 p. 197 ; ATF 133 III 235 consid. 5.3 p. 250).

La réparation d'un vice de procédure en instance de recours et, notamment, du droit d'être entendu, n'est possible que lorsque l'autorité dispose du même pouvoir d'examen que l'autorité inférieure (ATA/452/2008 du 2 septembre 2008 consid. 2b ; ATA/430/2008 du 27 août 2008 consid. 2 ; P. MOOR, Droit administratif, Les actes administratifs et leur contrôle, vol. 2, 3e éd., Berne 2011, p. 323 ch. 2.2.7.4). En outre, la possibilité de recourir doit être propre à effacer les conséquences de cette violation. Autrement dit, la partie lésée doit avoir le loisir de faire valoir ses arguments en cours de procédure contentieuse aussi efficacement qu'elle aurait dû pouvoir le faire avant le prononcé de la décision litigieuse (ATA/899/2010 du 21 décembre 2010).

En l'espèce, l'AFC-GE a pu, sur demande, une fois le jugement du TAPI rendu, obtenir les pièces sur lesquelles ce dernier avait fondé son jugement. De plus, la chambre administrative dispose du même pouvoir de cognition que le TAPI. En conséquence, la violation du droit d'être entendu alléguée par la recourante a été réparée par le dépôt de son recours auprès de la chambre de céans. En effet, à cette occasion, elle a pu se déterminer sur les documents en question. Partant, le grief de la violation du droit d'être entendu sera écarté.

#### **E. 4**

L'AFC-GE fait également valoir que les dettes à court terme des fournisseurs liés au groupe auquel appartient la contribuable doivent être prises en compte comme des dettes de la société devant entrer dans le calcul du capital propre dissimulé.

- 11/18 - A/771/2010

#### **E. 5**

Il s'agit dès lors de déterminer quels sont les fonds propres étrangers, ou la nature de ceux-ci, qui doivent être pris en considération pour la détermination du capital propre dissimulé. Pour ce faire, il convient d'interpréter les dispositions légales suivantes, qui sont muettes sur le sujet.

#### **E. 6**

L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre. Le capital propre imposable des sociétés comprend le capital-actions et le capital-participation ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et la part des réserves latentes qui aurait été constituée grâce à des bénéfices imposés (art. 29 al. 1 et 2 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 - LHID - RS 642.14 et art. 27 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15).

#### **E. 7**

A teneur des art. 29a LHID et 30 LIPM, le capital propre imposable de sociétés de capitaux, telle une société anonyme, est augmenté de la part de leurs fonds étrangers, économiquement assimilable au capital propre.

#### **E. 8**

De jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale : ATF 137 IV 180 consid. 3.4 et les arrêts cités ; ATA/79/2012 du 8 février 2012 consid. 9b ; ATA/377/2009 du 29 juillet 2009). Si le texte légal n'est pas absolument clair, et que plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme en la dégageant de sa relation avec d'autres dispositions légales et de son contexte (interprétation systématique : ATF 136 III 283 consid. 2.3.1), du but poursuivi, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique : ATF 132 V 321 consid. 6 p. 326 ; ATF 129 V 258 consid. 5.1 p. 263/264 et les références citées). Le Tribunal fédéral utilise les diverses méthodes d'interprétation de manière pragmatique, sans établir entre elles un ordre de priorité hiérarchique (ATF 135 II 243 consid. 4.1 ; ATF 133 III 175 consid. 3.3.1 p. 178 ; ATF 125 II 206 consid. 4a ; ATA/66/2013 du 6 février 2013 consid. 4 ; ATA/422/2008 du 26 août 2008 consid. 7). Enfin, si plusieurs interprétations sont admissibles, il faut choisir celle qui est conforme à la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (ATF 119 Ia 241 consid. 7a p. 248 et les arrêts cités ; ATA/836/2012 du 18 décembre 2012, consid. 8).

#### **E. 9**

Selon le message, il existe un capital propre dissimulé lorsqu'une société est dotée par ses associés de fonds propres minimes, particulièrement inappropriés par rapport à l'ensemble de ses actifs, et que le capital propre manquant est complété par des prêts ou avances de la part des associés. Par ce biais, des moyens financiers qui remplissent économiquement la

fonction de fonds propres apparaissent formellement comme des fonds étrangers et les intérêts passifs y relatifs sont débités du compte de résultats alors qu'il s'agit économiquement d'une distribution de bénéfice. Ce procédé permet ainsi d'éviter la double imposition économique de la société et des titulaires des droits de participation.

- 12/18 - A/771/2010

#### **E. 10**

D'après les travaux préparatoires concernant l'art. 30 LIPM, cette disposition est destinée à « lutter contre la sous-capitalisation et sert à éviter que des ayants droit économiques d'une société de capitaux [...] ne perçoivent un bénéfice de cette entité sous forme d'intérêts. Étant donné que ces derniers sont considérés comme une charge déductible du résultat de la société débitrice, ce moyen permettrait, en l'absence de correction fiscale, d'éviter la règle selon laquelle le bénéfice à disposition des actionnaires doit provenir du bénéfice net soumis à l'impôt sur le bénéfice de la personne morale. Le critère permettant de définir si l'on est en présence d'un financement étranger authentique est celui de savoir si un tiers indépendant aurait exposé des fonds aux mêmes risques que le créancier-actionnaire. Sur cette base, le législateur fédéral a introduit [...] dans la LHID (art. 29, al. 3) [...] une clause générale permettant de considérer comme des fonds propres imposables la part de fonds étrangers (prêts, endettement) qui est économiquement assimilable à des fonds propres » (Mémorial des séances du Grand Conseil de la République et canton de Genève, 1995/IV, séance 35, pp. 4185-4189 ; ATA/435/2008 du 27 août 2008 consid. 4b).

#### **E. 11**

L'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), a édicté une circulaire n° 6 intitulée « Capital propre dissimulé de sociétés de capitaux et de sociétés coopérative (art. 65 et 75 LIFD) » du 6 juin 1997 (ci-après : la circulaire, publiée aux Archives 66 pp. 296 ss), qui expose la pratique en matière de sous-capitalisation de sociétés de capitaux.

Cette circulaire n'a pas valeur de loi. Cependant, elle a pour but d'assurer une pratique uniforme. A l'instar du Tribunal fédéral, la chambre administrative ne saurait s'en écarter sans justes motifs (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 du 26 avril 2006 consid. 4.1 ; ATA/746/2011 du 6 décembre 2011).

La circulaire en question est applicable en droit cantonal selon l'information n° 6/97 aux associations professionnelles du 9 octobre 1997 de l'AFC-GE (ATA/728/2011 du 29 novembre 2011).

#### **E. 12**

D'après la circulaire, les règles concernant le capital propre dissimulé permettent de distinguer, quant à leur traitement fiscal, les fonds étrangers des fonds propres (point 1).

Pour déterminer le capital propre dissimulé des sociétés de capitaux, il faut partir en règle générale de la valeur vénale des actifs à la fin de la période fiscale. L'autorité de taxation se fonde sur les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le bénéfice des sociétés, sauf si des valeurs vénales plus élevées peuvent être démontrées (point 2.1 de la circulaire ; ATA/728/2011 précité).

#### **E. 13**

En règle générale, la société peut obtenir, par ses propres moyens, des fonds étrangers à concurrence des pourcentages suivants, calculés sur la valeur vénale de ses actifs (point 2.1)

:

- 13/18 - A/771/2010 Liquidités 100% Créances pour livraisons et prestations 85% Autres créances 85% Stocks de marchandises 85% Autres actifs circulants 85% Obligations suisses et étrangères en francs suisses 90% Obligations étrangères en monnaie étrangère 80% Actions cotées suisses et étrangères 60% Autres actions et parts de S.à r.l. 50% Participations 70% Prêts 85% Installations, machines, outillage, etc. 50% Immeubles d'exploitation 70% Villas, propriétés par étages, maisons de vacances et terrains à bâtir 70% Autres immeubles 80% Frais de constitution, d'augmentation de capital et d'organisation 0% Autres actifs immatériels 70%

#### **E. 14**

Ces taux servent à déterminer la garantie qu'offrent les actifs d'une société du point de vue d'un futur créancier (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 précité).

#### **E. 15**

Seuls les fonds qui proviennent directement ou indirectement des détenteurs de parts ou de personnes qui leur sont proches peuvent constituer du capital propre dissimulé. En outre, le critère permettant de définir si l'on est en présence d'un financement étranger authentique est celui de savoir si un tiers indépendant aurait exposé des fonds aux mêmes risques que le créancier-actionnaire (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 précité, M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), volume I/1, 1997, N 16 ad art. 29/29a LHID p. 412). Autrement dit, il s'agit par ces normes de vérifier si les dettes de la société correspondent à sa capacité d'emprunt (ATF 102 Ib 151 consid. 5 p. 151).

#### **E. 16**

Il faut conclure à l'existence de capital propre dissimulé même si les fonds mis à disposition par l'actionnaire ne portent pas intérêt (point 3.2 de la circulaire). En effet, dans la mesure où les dettes figurant au bilan sont supérieures aux fonds étrangers admissibles, il faut admettre l'existence de capital propre dissimulé (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 précité ; ATA/167/2005 précité).

#### **E. 17**

Enfin, de jurisprudence constante et selon un principe généralement admis en matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable

- 14/18 - A/771/2010 supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 ; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; 2A.295/2006 consid. 4.3 du 16 octobre 2006 ; 2A.534/2004 du 18 février 2005 ; ATA/124/2013 du 26 février 2013 consid. 3d ; ATA/742/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 et les références citées). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration. Il en va de

même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (ATA/812/2005 du 29 novembre 2005 ; ATA/792/2003 du 28 octobre 2003 ; ATA/384/2003 du 20 mai 2003 ; RDAF 1998 II 24 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle, 2012, p. 513, N 12).

#### **E. 18**

a. En l'espèce, en suivant les ratios d'endettement prévus par la circulaire, l'AFC-GE a, à juste titre, déterminé que les fonds étrangers de l'intimée dépassaient le seuil d'endettement fiscalement admis de CHF 1'107'539.- et qualifié ce montant de capital propre dissimulé.

b. La recourante a pris en compte dans son calcul les dettes d'achats et de prestations envers les sociétés du groupe pour un montant de CHF 2'767'860.-. Cette somme représente des dettes commerciales liées aux fournisseurs appartenant au groupe, figurant au passif du bilan d'I\_\_\_\_. Les factures en lien avec ce poste du bilan ne permettent pas de connaître précisément la nature des achats et des prestations en question, les libellés étant généraux. Par ailleurs, la société n'a pas apporté la justification de toutes les opérations bancaires liées à ses fournisseurs. En effet, des transactions envers des sociétés du groupe en Grèce, en République dominicaine, à Singapour, ou encore en Arabie Saoudite ne sont justifiées par aucune facture. La provenance du financement n'est donc pas totalement transparente. I\_\_\_\_ dépasse largement le seuil d'endettement admis fiscalement. Cette réalité doit s'appréhender d'un point de vue économique, selon le législateur fédéral et cantonal. Les achats et prestations envers les sociétés du groupe sont des dettes. Elles trouvent de ce fait leur contrepartie dans les actifs de la société, peu importe qu'il s'agisse de prêts, d'avance de fonds ou de dettes envers des fournisseurs liés, puisqu'elles financent l'activité de la société.

c. Bien que le message de 1983 précité fasse expressément référence à des prêts ou avances d'actionnaires ou d'associés, il faut, d'un point de vue économique, comprendre cette notion de manière générale comme étant un

- 15/18 - A/771/2010 financement, quelle que soit sa nature. Le but de la loi ressort des travaux préparatoires, à savoir éviter une sous-capitalisation permettant d'éviter l'impôt sur le capital et sur le bénéfice par le biais d'un financement propre au sein du groupe, les dettes en faveur de sociétés du groupe représentant précisément un financement interne de la contribuable.

Si on établissait une distinction en fonction de la nature du financement par les actionnaires, les associés ou les personnes qui leur sont proches, il en résulterait une contradiction avec la volonté du législateur, une inégalité de traitement, ainsi qu'un encouragement au financement de sociétés par le biais de dettes commerciales à court terme.

Par ailleurs, il serait fiscalement discriminatoire d'admettre un financement sans limite par le biais de dettes commerciales liées, exigibles à court terme d'une part, et de requalifier en capital propre dissimulé le financement fiscalement non admis par rapport aux actifs et obtenu au moyen de fonds étrangers à long terme, d'autre part. Ceci reviendrait à encourager la soustraction d'une partie de l'impôt sur le capital et sur le bénéfice dans le premier cas et à l'éviter dans le second. Une telle pratique n'est pas admissible.

d. En outre, ni les lois fédérale et cantonale, ni les travaux préparatoires, ni même la circulaire n'établissent de distinction entre les divers modes de financement, ni ne prévoient

d'exception. La jurisprudence ne peut pas créer d'exception ne correspondant pas la volonté du législateur. Par ailleurs, il n'est pas contesté que les dettes, soit le financement étranger litigieux, proviennent d'actionnaires, en l'occurrence des sociétés appartenant au groupe. Il se justifie dès lors de prendre en compte les dettes liées aux fournisseurs du groupe dans le calcul de l'endettement, dans la mesure où elles représentent un financement de la contribuable par des actionnaires, associés ou personnes proches. Partant, la détermination du capital propre dissimulé est correcte.

e. La contribuable invoque un traitement égal de ses fournisseurs, tant ceux faisant partie du groupe que les tiers. Cependant, elle n'a pas démontré que le financement par les sociétés du groupe était similaire à celui fourni par des tiers. Elle a certes produit des factures et extraits de comptes bancaires concernant les fournisseurs du groupe, mais pas toute la documentation en lien avec les fournisseurs tiers, ce qui rend impossible toute comparaison. La contribuable n'a donc pas démontré que, pour l'exercice 2008, son endettement total correspondait au montant maximum qu'un établissement bancaire aurait accepté de lui prêter pour financer l'ensemble des actifs et que dès lors le financement était conforme aux conditions du marché.

f. En outre, I\_\_\_\_\_ ne prétend pas que la valeur vénale de ses actifs était supérieure à leur valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice.

- 16/18 - A/771/2010

#### **E. 19**

L'autorité fiscale a apporté la preuve d'un endettement supérieur de la contribuable au montant fiscalement admis. Les éléments pris en considération par la recourante étant ceux qu'elle devait considérer pour la taxation, comme indiqué ci-dessus, il appartenait à I\_\_\_\_\_ d'apporter la preuve des allégations contraires, ce qu'elle n'est pas parvenue à faire.

#### **E. 20**

La recourante fait également valoir que les dividendes à distribuer doivent être considérés comme des fonds étrangers, entrant dans le calcul de l'endettement admissible.

#### **E. 21**

L'assemblée générale d'une société anonyme détermine librement l'emploi du bénéfice résultant du bilan et des réserves constituées en vue d'une distribution (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise, 1994, p. 264). Tout actionnaire a droit à une part du bénéfice résultant du bilan, pour autant que les règles légales et statutaires aient été respectées (art. 660 al. 1 CO). Par conséquent, le dividende tel que fixé par l'assemblée générale doit être considéré comme dette de la société à l'égard de ses actionnaires sur le plan fiscal dans le cadre de la détermination de l'existence d'un capital dissimulé (ATA/167/2005 précité consid. 4 ; MGC, 1994/IV séance 33, p. 3887).

Par conséquent, les CHF 5'500'000.- correspondant au dividende doivent être pris en compte au titre de créance envers les actionnaires dans la détermination de l'endettement fiscalement admissible de la société.

#### **E. 22**

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera admis, le jugement du TAPI du 25 janvier 2012 annulé et la décision sur réclamation du 5 février 2010 rétablie.

**E. 23**

Au vu de cette issue, un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de I\_\_\_\_\_, qui succombe. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

\* \* \* \* \*

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