

GE_GERICHTE ATA/168/2016 vom 23. Februar 2016

GE Cour de justice, 2016-02-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_168_2016

FR: GE_GERICHTE ATA/168/2016 du 23 février 2016

IT: GE_GERICHTE ATA/168/2016 del 23 febbraio 2016

Regeste

Résumé: Rejet du recours et confirmation du jugement du TAPI selon lequel les reprises opérées par l'AFC-GE et demeurant litigieuses à ce stade de la procédure sont justifiées, de sorte qu'elles doivent être maintenues.

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 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du

E. 4

a. En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 6 let. c aLIPP-IV, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre.

b. Selon le Tribunal fédéral, font partie des avantages appréciables en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; 2C_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).

c. Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participation, dès lors que la société ne les aurait pas faites dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 5 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20

- 18/25 - A/1854/2013 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 6 let. c aLIPP-IV, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.

d. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du « Dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1).

e. Lorsqu'une personne physique détient des participations de plusieurs sociétés, des transactions entre ces sociétés, et non seulement entre l'actionnaire et chacune d'entre elles, peuvent intervenir. Si les conditions contractuelles ne correspondent pas à celles du marché, une des sociétés bénéficie d'un avantage lié à l'existence d'un actionnaire unique. Dans ces cas, on parle de la théorie du triangle, l'actionnaire occupant le sommet et les deux sociétés la base de la figure géométrique. Puisque l'avantage n'est possible qu'en raison de l'actionnaire commun, qui « contraint » ses deux sociétés à s'écarter des conditions du marché, on doit fiscalement considérer qu'il transite par lui, plutôt que de retenir qu'il n'a circulé qu'entre les deux parties au contrat. Sur le plan de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, ce n'est donc pas la société enrichie qui voit son bénéfice imposable augmenter, mais l'actionnaire gratifié d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En d'autres termes, l'avantage appréciable en argent doit être imputé à l'actionnaire également lorsqu'il s'agit de dépenses faites par la société en faveur d'un tiers qui lui est proche (ATF 119 Ib 116 ; 113 Ib 23 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.73/2005 ; Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, n. 96 ad art. 20).

E. 5

a. Selon la jurisprudence applicable à la société anonyme (ci-après: SA), mais qui peut être appliquée à des sociétés commerciales comme la société à responsabilité limitée (ci-après: Sàrl), une SA est libre d'accorder même à son

- 19/25 - A/1854/2013 actionnaire un prêt, dans la mesure et aux conditions à la jouissance duquel un tiers non participant pourrait accéder dans les mêmes circonstances. Une prestation appréciable en argent est néanmoins réalisée dans la mesure où l'opération s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché (ATF 138 II 57 consid. 3.1, in RDAF 2012 II 299 p. 303).

b. Le Tribunal fédéral a développé un certain nombre de critères dont la réalisation permet de conclure qu'un prêt à l'actionnaire constitue une prestation appréciable en argent. C'est notamment le cas lorsque le prêt octroyé par la société n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel dans la structure globale du bilan (autrement dit, lorsque le prêt ne peut pas être couvert par les moyens existants de la société, ou qu'il apparaît excessivement élevé en comparaison avec les autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), ensuite, en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et

qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, que les intérêts ne sont pas payés mais qu'ils sont portés constamment en augmentation du compte d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite (ATF 138 II 57 précité consid. 3.2).

c. Dans les cas de prestations appréciables en argent entre sociétés sœurs, l'avantage passe immédiatement d'une société à l'autre. Entre de telles sociétés, des attributions fondées sur un rapport de participation commun constituent des prestations appréciables en argent pour l'actionnaire d'une part et des apports dissimulés de capital de l'actionnaire à la société d'autre part (ATF 138 II 57 précité consid. 4.2).

d. Toutefois, en matière de prêt simulé entre deux sociétés sœurs, il ne suffit pas de mettre en évidence que le prêt en question n'aurait pas été octroyé entre tiers qui ne seraient pas proches ou alors seulement à d'autres conditions. Bien plus, il faut encore démontrer que, sur la base de la relation particulière entre les proches, on ne peut pas (plus) compter sérieusement sur un remboursement de l'emprunt (ATF 138 II 57 précité consid. 5, 5.1).

e. Par conséquent, à teneur de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 138 II 57 consid. 5.1 à 5.3), les critères susmentionnés revêtent une importance différente :

- À elle seule, l'absence d'une convention écrite ne s'avère que peu concluante (cf. Archives 64 641 consid. 4a) puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation (cf. RF 64/2009 308 consid. 3.1). Il est plus parlant que le prêt ne figure au bilan ni de la créancière ni du débiteur et que l'emprunteur ne revendique aucune déduction d'intérêts passifs auprès des autorités fiscales. Une telle manière d'agir peut signifier que les intéressés eux-mêmes partent de la non-existence (comptable) de l'emprunt.

- 20/25 - A/1854/2013

- Le fait que le but statuaire de la prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas non plus de conclure nécessairement à une simulation. L'existence d'une telle simulation doit cependant être admise lorsque les moyens qui ont afflué chez le bénéficiaire ont servi à financer des dépenses de son train de vie privé ou qu'ils ont permis à ce dernier de rembourser des dettes privées à l'aide d'un crédit commercial, soit en définitive, lorsqu'un prêt au sens étroit n'est certainement pas voulu.

- Pareillement, il y a lieu de distinguer en rapport avec les situations de fortune respectives de la prêteuse et de l'emprunteur ; ainsi il peut bien paraître très insolite en comparaison avec des tiers que l'attribution effectuée atteigne une hauteur inhabituelle ; cela peut se produire dans la mesure où le prêt constitue le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse le capital propre existant. Tout cela ne permet cependant pas encore de tirer la conclusion qu'il ne faut pas compter avec un remboursement du prêt. Le fait doit en tout cas être apprécié différemment si la prêteuse n'est certainement pas en mesure d'octroyer des prêts au moyen de ses propres ressources mais qu'elle doit elle-même se procurer ces moyens auprès d'un tiers. Les conditions pour reconnaître une simulation sont seulement clairement remplies lorsque le débiteur de l'emprunt se trouve dans des circonstances financières extrêmement serrées et qu'il ne lui est pas possible de satisfaire dans la durée, par ses propres moyens, aux obligations résultant de l'emprunt (paiement de l'intérêt et de l'amortissement, p. ex. dans un excédent de passifs de plusieurs millions de francs).

f. S'agissant plus spécialement des prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de

preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 6a).

E. 6

En l'occurrence, il convient de relever, à titre liminaire, qu'il ressort tant du dossier que des circonstances concrètes du cas d'espèce, que C_____ exerce son activité dans les domaines de la comptabilité, de la fiscalité, de la révision et de la fiduciaire, et que son administrateur est contrôleur de gestion diplômé, au bénéfice de plus de trente ans d'expérience professionnelle dans les domaines précités. Il apparaît en outre qu'une structure particulière et complexe a été mise en place et développée pour les activités professionnelles et personnelles du précité et son épouse, toutes au demeurant dans le domaine comptable et financier, ce dans le but de réaliser des économies fiscales pour eux-mêmes et les sociétés qu'ils contrôlent. Or, vu la qualification professionnelle de l'administrateur de la fiduciaire, celui-ci ne pouvait ignorer que la mise en place

- 21/25 - A/1854/2013 d'une telle structure était susceptible de les conduire à la situation fiscale actuelle. De plus, le fait que les contribuables soient amenés à devoir fournir de longues observations et affiner leur argumentation au fil de la procédure pour tenter de démontrer que les reprises litigieuses seraient infondées, sans apporter d'éléments nouveaux pertinents au stade de la présente procédure, constitue un indice supplémentaire du fait que la structure mise en place ne trouve comme explication logique que l'économie d'impôt, dès lors que leurs explications, au demeurant peu crédibles, ne permettent pas de retenir une autre conclusion..

E. 7

S'agissant de la qualification de M. A_____ comme employé de la fiduciaire en 2006 et 2007, les recourants estiment que les montants versés par M. A_____ à C_____ au titre de frais de loyer et de véhicule à hauteur de CHF 49'062.- ne devraient pas être imposés en tant que produit pour la fiduciaire afin de lui être remboursés par celle-ci.

En l'espèce, dans la mesure où les recourants n'ont pas démontré que M. A_____ se serait effectivement acquitté du montant de CHF 49'062.-, ni qu'il exerçait tout ou partie de son activité lucrative dans la résidence française du couple, il y a lieu de considérer qu'il travaillait dans les locaux de la fiduciaire à Genève. Par conséquent, les recourants sont fondés à déduire de leur revenu leurs frais de déplacement. Cependant, ils n'avaient pas à supporter de frais de bureau, administratifs, de téléphone et d'électricité, que C_____ aurait dû leur rembourser en application de l'art. 327a CO, puisque M. A_____ n'était pas employé de la fiduciaire.

E. 8

Selon les recourants, la reprise liée aux primes d'assurance-vie auprès de la M_____, se montant de CHF 53'496.- pour 2006, devrait à tout le moins partiellement, être annulée.

S'agissant des assurances-vie, le droit à la déduction appartient au débiteur de la prime, soit au preneur du contrat d'assurance au sens de l'art. 18 al. 1 de la loi fédérale sur le contrat d'assurance du 2 avril 1908 (LCA - RS 221.229.1 ; Gladys LAFFELY MAILLARD in Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 83 ad art. 33, p. 553). Les primes constituent des charges justifiées par l'usage commercial lorsque celles-ci se rapportent à une assurance

conclue par la société pour se prémunir contre les risques liés au décès de ses dirigeants. Tel est le cas lorsque la société est à la fois le preneur et le bénéficiaire (Robert DANON in Danielle YERSIN/Yves NOËL, op. cit., n. 153 ad art. 57-58, p. 758).

En l'espèce, il ressort des allégations des recourants que la fiduciaire a pris en charge les primes susmentionnées dans le but de pérenniser et sécuriser la poursuite de sa propre activité en cas de décès de son administrateur. Il apparaît néanmoins clairement, à teneur de la police d'assurance du 1er février 2001, que tant le preneur d'assurance, que la personne assurée sont l'administrateur et non la société. Dans la mesure où le droit à la déduction n'appartient qu'au débiteur de la

- 22/25 - A/1854/2013 prime, soit au preneur du contrat d'assurance, la fiduciaire ne peut pas se prévaloir de la déductibilité des primes d'assurance-vie ; l'activation de la valeur de rachat ne permet pas de remettre en cause ce qui précède. Partant, les primes acquittées par C_____ en 2006 ne constituent pas des charges justifiées par l'usage commercial, mais au contraire une prestation appréciable en argent accordée par la société à son administrateur, de sorte que la reprise y relative doit être maintenue.

Le recours sera par conséquent également rejeté sur ce point.

E. 9

Les recourants contestent la reprise sur le montant de CHF 90'993.- liée aux frais non refacturés à K_____ en 2006 et sollicite l'audition de M. I_____ à ce sujet.

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 tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 132 II 485 consid. 3.2 p. 494 ; 127 I 54 consid. 2b p. 56 ; 127 III 576 consid. 2c p. 578 ; arrêt du Tribunal fédéral 1C.424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2). 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 134 I 140 consid. 5.3 ; 131 I 153 consid. 3 p. 158 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C.58/2010 du 19 mai 2010 consid. 4.3 ; 4A.15/2010 du 15 mars 2010 consid. 3.2 et les arrêts cités ; ATA/432/2008 du 27 août 2008 consid. 2b). Le droit d'être entendu ne contient pas non plus d'obligation de discuter tous les griefs et moyens de preuve du recourant ; il suffit que le juge discute ceux qui sont pertinents pour l'issue du litige (ATF 133 II 235 consid. 5.2 p. 248 ; 129 I 232 consid. 3.2 p. 236 ; arrêts du Tribunal fédéral 1C.424/2009 du 6 septembre 2010 consid. 2 ; 2C.514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.1).

En l'espèce, il apparaît que l'attestation du 27 juin 2013 produite par les recourants, à teneur de laquelle M. I_____ confirme qu'en dépit de sa qualité d'employé d'K_____, il avait travaillé pour la fiduciaire à raison de 80 % de son temps en 2006, faute de travail au sein de la société immobilière, a été établie à la demande de M. A_____, postérieurement à la période concernée et pour les besoins de la présente cause, de sorte que la valeur probante de ce document doit être relativisée, ce d'autant plus que l'intéressé était lié par un contrat de travail avec K_____ et était inscrit au registre du commerce comme directeur de cette

société de 2005 à 2007.

- 23/25 - A/1854/2013

Par ailleurs, il ressort du dossier que C_____ a pris en charge les salaires et frais de M. I_____ sans que ce service n'ait été facturé en tant que location de personnel, « pour des raisons de simplification » selon ses propres explications, alors même qu'au vu de son domaine d'activités et de la qualification professionnelle de son administrateur, elle ne pouvait pas ignorer qu'une facturation était nécessaire. De plus, les recourants n'ont pas démontré à satisfaction pour quelle société M. I_____ avait réellement fourni une prestation, pas plus que le caractère commercial de la prise en charge desdits frais. Il en découle que les versements litigieux ne s'expliquent que par la proximité existant entre les deux sociétés sœurs, toutes deux détenues par les époux A_____. En application de la théorie du triangle, les frais d'K_____ pris en charge par C_____ doivent être considérés comme une prestation appréciable en argent en faveur des époux A_____ et ajoutée à leurs revenus.

Dans ces circonstances, il appert que la chambre de céans dispose de tous les éléments et pièces lui permettant de statuer en connaissance de cause, de sorte que l'audition de M. I_____, lequel ne ferait que confirmer oralement ses déclarations écrites, n'apparaît pas de nature à influencer sur l'issue du litige et ne s'avère ainsi pas utile.

Le recours s'avère ainsi infondé sur ce point, dans la mesure où la prise en charge des frais d'K_____ par C_____ constitue une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire des deux sociétés et où les arguments des recourants ne permettent pas de retenir le contraire, ce qui justifie la reprise opérée par l'intimée, qui doit être confirmée.

E. 10

Enfin, les recourants contestent la reprise liée au montant de CHF 72'000.- facturé par G_____ en 2006 et versé à Mme A_____, en remboursement des avances effectuées par E_____.

En l'espèce, il apparaît, à teneur du dossier, que les recourants ont délibérément choisi une structure insolite visant à éviter que le montant précité ne soit soumis à l'impôt. En effet, G_____ ne détenait en 2006 aucun actif, à l'exception d'un compte bancaire et d'un compte courant. Il est dès lors surprenant que cette société ait pu générer la même année les honoraires de CHF 72'000.- qu'elle a facturés, ce d'autant que, si elle avait comptabilisé un tel produit, celui-ci se serait trouvé entièrement absorbé par la perte reportée de CHF 387'814.20. Quant à E_____, dominée par les époux A_____, le paiement des honoraires a entraîné une diminution de sa créance envers G_____ d'un même montant, le solde de ladite créance s'élevant à CHF 53'444.25 au 31 décembre 2006 ; son bénéficiaire n'a cependant pas été touché par ce versement. Enfin, il est étonnant que M. A_____ ait allégué avoir travaillé gratuitement pour G_____ en 2006 – s'il ne percevait aucun salaire, aucun impôt n'était prélevé sur une rémunération qui devait lui être versée – avant de déclarer dans son recours que le but économique poursuivi était en réalité la rémunération de son activité, déductible pour la

- 24/25 - A/1854/2013 fiduciaire, ce dont il convenait selon cette dernière de tenir compte pour l'imposition. Il démontre ainsi le peu de fiabilité de ses allégations.

Par conséquent, le recours sera rejeté sur ce point dès lors que la somme de CHF 72'000.- doit être considérée comme une prestation appréciable en argent en faveur des époux

A_____, soit pour eux un revenu imposable, et non comme une charge justifiée par l'usage commercial, de sorte que la reprise y relative s'avère fondée.

E. 11

L'ensemble des griefs des recourants sera par conséquent écarté, étant relevé que la chambre de céans se contentera de s'en tenir aux conclusions du jugement attaqué, sans revoir au préjudice des contribuables les reprises opérées.

E. 12

Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge conjointe et solidaire des recourants (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

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