

GE_GERICHTE ATA/183/2014 vom 25. März 2014

GE Cour de justice, 2014-03-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_183_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/183/2014 du 25 mars 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/183/2014 del 25 marzo 2014

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10). 2)

Le litige porte exclusivement sur l'IFD 2009 de X_____, plus précisément sur la reprise effectuée par l'AFC-GE au titre d'une insuffisance d'intérêts. 3) a. Aux termes de l'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5ème tiret).

b. Concernant l'ICC, suivant les art. 24 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), les art. 11 et 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) énoncent des règles similaires aux dispositions fédérales précitées, l'art. 12 let. a et h LIPM prévoyant qu'est considéré comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, auquel s'ajoutent les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, quand bien même il est rédigé différemment (ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/P. BRÜLISAUER in M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden - StHG, 2ème éd., n. 74 ad. art. 24 p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. 4) a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire

- 8/13 - A/697/2012 ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_291/2013 du 26 novembre 2013 consid. 4.1 ; 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 et les références citées ; ATA/25/2013 du 15 janvier 2013 ; ATA/633/2011 précité ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., Bâle 2012, p. 236 n. 41 et les références citées). Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER/J. SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110 et les références citées).

b. Il appartient à la société de prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seules des raisons commerciales, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation insolite (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 ; 2A.355/2004 du 20 juin 2005).

c. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons, notamment, au niveau du compte de résultats, par l'accroissement injustifié de frais généraux mais aussi par une comptabilisation insuffisante d'un produit. Cette dernière hypothèse est notamment réalisée lorsque la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire (X. OBERSON, op. cit., p. 236 n. 42). 5)

Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 110 Ib 127 consid. 3 a.aa ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_291/2013 précité consid. 4.1 ; 2C_834/2011 du 6 juillet 2012 consid. 2.3 ; 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid. 4.2). 6)

La mise en œuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_291/2013 précité consid. 4.2 ; 2A.588/2006 précité consid. 4.2 et les références citées). S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction

- 9/13 - A/697/2012 présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 299). A défaut de transaction comparable, la détermination du prix de pleine concurrence s'effectue alors selon d'autres méthodes, telles que la méthode du coût majoré ou celle du prix de revente (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_291/2013 précité consid. 4.2). 7)

Lorsqu'une société anonyme accorde un prêt à son actionnaire, ce prêt ne respecte pas le principe de pleine concurrence si le taux d'intérêt appliqué est inférieur au taux du marché ou s'il est accordé sans intérêt. La prestation appréciable en argent se mesure alors par la différence entre le taux d'intérêt conforme au principe de pleine concurrence et le taux

effectivement appliqué (ATF 138 II 545 consid. 3.2 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.4 ; 2C_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2.1). 8) a. L'AFC-CH édicte chaque année des directives sur les taux d'intérêt déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, publiées sous la forme de lettres-circulaires, destinées à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence en relation avec les taux d'intérêt de prêts conclus en francs suisses entre des sociétés et leurs actionnaires ou associés – ou leurs proches (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_291/2013 précité consid. 5.1).

b. La lettre-circulaire 2009, applicable à la période en cause, prévoit - comme les versions précédentes et postérieures de cette directive - des taux d'intérêt déterminants minimums en cas de prêts accordés aux actionnaires ou associés (ch. 1) et des taux d'intérêt déterminants maximums en cas de prêts accordés par les actionnaires ou associés (ou leurs proches) (ch. 2). En matière de prêts accordés aux actionnaires ou associés, le ch. 1 distingue deux hypothèses. Si le prêt est financé au moyen de fonds propres et si aucun intérêt n'est dû sur du capital étranger, le taux d'intérêt minimum s'élève à 2,5 % (ch. 1.1). En revanche, si le prêt est financé au moyen de capitaux étrangers, le taux d'intérêt minimum se calcule par référence à la charge d'intérêt due sur ces capitaux étrangers par la société prêteuse, à quoi s'ajoute un pourcentage de 0.5 % ou de 0.25 %, selon que le prêt est inférieur (ou égal) ou supérieur à CHF 10'000'000.-, le taux devant dans tous les cas s'élever à au moins 2,5 % (ch. 1.2).

9) a. Faisant partie des instructions et directives internes à l'administration, la lettre-circulaire 2009 n'appartient pas au droit fédéral. Elle ne lie donc ni le contribuable, ni l'autorité de taxation, ni les tribunaux (ATF 138 II 536 consid. 5.4.3 ; 133 II 305 consid. 8.1 ; Arrêts du Tribunal fédéral 2C_116/2013 et 2C_117/2013 du 2 septembre 2013 consid. 3.7.1). Toutefois, dès lors qu'elle tend à une application uniforme et égale du droit, il ne convient de s'en écarter que dans la mesure où elle ne traduit pas une concrétisation convaincante des dispositions légales applicables (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 = RDAF 2012 II p. 72 ; 2C_103/2009 du 10 juillet

- 10/13 - A/697/2012 2009 consid. 2.2 = RF 64/2009 p. 906). Plus particulièrement, la lettre-circulaire 2009 poursuit un but de simplification : son ch. 1.2 propose en effet une règle simplificatrice aisément praticable, tant à l'attention des contribuables, qui peuvent la suivre et exclure ainsi tout risque de reprise fiscale, qu'à celle des administrations fiscales, qui sont confrontées à une administration de masse (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_291/2013 précité consid. 6.3).

b. L'application du taux d'intérêt minimum fixe prévu au ch. 1.1 de la lettre-circulaire 2009 suppose la réalisation de deux conditions cumulatives : il faut ainsi que le prêt ait été financé au moyen de fonds propres et qu'aucun intérêt ne soit dû par la société prêteuse sur des capitaux étrangers. En conséquence, il suffit qu'il existe des capitaux étrangers portant charge d'intérêt au bilan de la société prêteuse pour que le taux d'intérêt minimum se calcule conformément au ch. 1.2, indépendamment de la question de savoir si ces capitaux étrangers ont effectivement servi à mobiliser les fonds nécessaires à l'octroi du prêt. La lettre-circulaire 2009 postule ainsi implicitement que la société prêteuse a financé le prêt accordé à son actionnaire ou associé au moyen d'un emprunt et que pour respecter le principe de pleine concurrence, une telle opération doit conduire à la réalisation d'un bénéfice. C'est la raison pour laquelle le taux d'intérêt minimum se calcule dans ce cas non pas par référence à un taux fixe, comme le prévoit le ch. 1.1, mais par référence aux « propres charges » de la société prêteuse, à quoi s'ajoute une marge de 0,5 % ou de 0,25 %

selon le montant du prêt, de manière à permettre la réalisation d'une marge bénéficiaire (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_291/2013 précité consid. 6.4, se référant à l'ATF 107 Ib 325).

Il s'agit donc de prendre le coût d'acquisition des fonds étrangers en pourcents, soit les intérêts effectivement payés, et d'y ajouter une marge de 0,5 % ou 0,25 % (mais au total 2,5 % au minimum) pour obtenir le pourcentage minimal que la société doit exiger (en recette) sur le prêt à son actionnaire ; il s'agit d'un taux minimum.

c. Même s'ils concernent tous deux des prestations appréciables en argent, les ch. 1 et 2 de la lettre-circulaire 2009 traitent de deux sujets différents, soit respectivement les insuffisances de recettes et les excédents de paiements, étant précisé qu'il n'y a pas de renvois d'un chiffre à l'autre. Le ch. 2 de la lettre-circulaire 2009 fait quant à lui un renvoi à la circulaire n° 6 pour, dans le cadre du calcul correctif d'éventuels excédents de paiement, effectuer une correction préalable d'un éventuel capital propre dissimulé. 10) En l'espèce, il n'est pas contesté que X_____ n'a pas de capital propre dissimulé, comme cela résulte du calcul même de l'AFC-GE, et qu'elle ne procède à aucun excédent de paiement envers ses actionnaires ou leurs proches. Elle respecte ainsi la circulaire n° 6.

- 11/13 - A/697/2012 11) Dès lors, on ne discerne pas pourquoi le ch. 2 de la lettre-circulaire 2009, qui vise des taux maximums, trouverait à s'appliquer en l'espèce. La référence que fait l'AFC-GE dans son recours au ch. 3.1 de la circulaire n° 6 n'apparaît en effet pas pertinente, le ch. 3 de celle-ci se rapportant dans son ensemble au traitement fiscal du capital propre dissimulé ; lequel est, encore une fois, inexistant dans le cas de X_____. 12) Dans son calcul, l'AFC-GE considère que le coût effectif payé pour obtenir les fonds étrangers n'est pas suffisant et donc que X_____ aurait dû payer davantage à ce titre ; elle définit ainsi un coût standard plus élevé, auquel elle ajoute les 0,5 % et calcule ainsi le taux d'intérêt que la société aurait dû facturer à son actionnaire.

Le montant corrigé qui découle de ce calcul présentera donc une marge bénéficiaire supérieure aux taux de 0,5 % ou 0,25 % : il ne sera donc plus en harmonie avec la jurisprudence du Tribunal fédéral citée ci-dessus au consid. 9b, ce d'autant plus qu'un tel calcul ne permet plus d'atteindre le but de simplification visé par la lettre-circulaire 2009, et rappelé par le Tribunal fédéral.

En outre, ce calcul impute des recettes supplémentaires sans tenir compte des charges supplémentaires liées, ce qu'impose pourtant l'art. 58 al. 1 let. b LIFD. 13) Pour ces différentes raisons, les griefs de l'AFC-GE doivent être écartés ; le calcul opéré par le TAPI, tel que résumé dans la partie en fait du présent arrêt, ne prête pas le flanc à la critique et sera confirmé.

Le recours est ainsi mal fondé et sera rejeté. 14) Il ne sera pas perçu d'émolument, la recourante étant une collectivité publique défendant ses propres décisions (art. 87 al. 1 2ème phr. LPA). Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.- sera allouée à X_____, à la charge de l'Etat de Genève, dès lors qu'elle y a conclu et qu'elle a exposé des frais pour sa défense (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

- 12/13 - A/697/2012