

GE_GERICHTE ATA/364/2017 vom 28. März 2017

GE Cour de justice, 2017-03-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_364_2017

FR: GE_GERICHTE ATA/364/2017 du 28 mars 2017

IT: GE_GERICHTE ATA/364/2017 del 28 marzo 2017

Regeste

Résumé: Prêt octroyé par une société anonyme à son administrateur unique, et représentant 99 % des actifs de la société. L'administrateur unique et l'actionnaire unique de la société sont mariés, mais séparés de fait depuis 1990. Prêt qualifié de prestation appréciable en argent par l'administration fiscale cantonale (qualification non contestée) et intégré dans les revenus imposables de l'actionnaire unique en application de la théorie du triangle. Recours de l'actionnaire rejeté par la chambre administrative : c'est uniquement en raison des liens entre la recourante et son conjoint qu'a eu lieu l'opération litigieuse. Cela justifie l'application de la théorie du triangle.

Erwägungen

E. 12

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

L'objet du litige consiste à déterminer si le prêt litigieux, qualifié de prestation appréciable en argent, doit faire l'objet d'une reprise dans la taxation de la recourante en vertu de la théorie du triangle, ou dans la taxation de son époux, en vertu de la théorie du bénéficiaire direct.

La question étant traitée de la même manière en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé, le présent arrêt traite simultanément des deux impôts, comme cela est admis par la jurisprudence (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 1.1 et 2C_60/2013 du

E. 14

décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, est applicable, dans sa teneur lors de la période fiscale en cause (2009). 4)

Sont imposables comme rendements de la fortune mobilière notamment les dividendes, les parts en bénéfice, les excédents de liquidation et tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations en tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD).

a. 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).

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 même circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/513/2016 du 14 juin 2016 consid. 6b ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 22 al. 1 let. c LIPP, 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), dans sa teneur avant le 30 mars 2016, en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATA/594/2015 du 9 juin 2015 consid. 6b).

b. 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

E. 17

janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par

- 11/14 - A/3865/2014 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

E. 21

mai 2014 consid. 5.1). 5)

En pratique, il arrive fréquemment que le bénéficiaire d'une prestation appréciable en argent ne soit pas directement l'actionnaire de la société, mais un proche de celui-ci. Dans un cas de ce genre, la question se pose de savoir qui est le bénéficiaire de la prestation, l'actionnaire ou le proche.

a. Selon la théorie du triangle, une prestation ne peut être accordée qu'à l'actionnaire qui en gratifie ensuite le proche. Suivant cette conception, l'avantage accordé par la société ne peut s'expliquer que par la maîtrise exercée par l'actionnaire sur sa société. La prestation appréciable en argent passe donc nécessairement dans un premier temps à l'actionnaire, qui, dans un deuxième temps, la reverse au bénéficiaire direct, que ce soit par acte de donation, par apport à une autre société (lorsque la prestation est faite à une société-sœur) ou pour tout autre motif (exécution d'une obligation ; Denis BERDOZ in Danielle YERSIN/Yves NOËL, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2008, p. 932 n. 32). Le Tribunal fédéral a à plusieurs reprises confirmé l'applicabilité de la théorie du triangle en matière d'IFD (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_610/2012 du 1er février 2013 consid. 8.1 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 5 ; Xavier OBERSON, op. cit., pp. 239-240). La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (arrêt 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées).

b. Selon la théorie dite du bénéficiaire direct (« Direktbegünstigtheorie »), qui est la règle pour l'impôt anticipé, et par opposition à la théorie du triangle pure, le détenteur de parts est d'emblée ignoré – peu importe si la participation est détenue dans la fortune privée ou commerciale – et l'imposition est effectuée auprès de la personne proche de ce dernier. Dans un arrêt récent (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5.3), le Tribunal fédéral a indiqué n'avoir appliqué la théorie du bénéficiaire effectif que dans un cas isolé pour une prestation appréciable en argent en matière d'impôts directs (arrêt 2A.315/1991 et 2A.320/1991 du 22 octobre 1992 in : Arch. 63 145 et RDAF 1995 II 38). Dans ce même arrêt, il a relevé que la doctrine (Maja BAUER-BALMELLI, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtheorie, in IFF Forum für Steuerrecht 2001, p. 58 ss; Peter LOCHER, Kommentar zum DBG, II partie Therwil/Bâle 2004 n° 129 ad art. 58 LIFD) mentionnait encore, à tort, un cas d'application de la théorie du bénéficiaire direct dans l'arrêt 2A.288/1998 du 31 mars 1999, alors que cet arrêt ne l'appliquait pas. Le Tribunal fédéral a ainsi

- 12/14 - A/3865/2014 conclu que seule la théorie du triangle, en lieu et place de la théorie du bénéficiaire direct, trouve application en matière d'impôt fédéral direct, et que cette conclusion est également partagée par la doctrine majoritaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_177/2016 précité consid. 5.4). 6)

En l'espèce, l'existence d'une prestation appréciable en argent n'est pas contestée par la recourante. Ce qui est litigieux est de déterminer si cette prestation doit être intégrée dans les revenus imposables de la recourante en vertu de la théorie du triangle, ou dans ceux de son conjoint en vertu de la théorie du bénéficiaire direct.

Comme l'a à juste titre retenu le TAPI dans le jugement querellé, la recourante et son époux apparaissent avoir continué à entretenir des liens plus ou moins étroits, ayant fondé en décembre 1996 la société dont ils étaient respectivement actionnaire unique et administrateur unique depuis cette date.

Malgré leur séparation, la recourante devait ainsi connaître la situation de son époux, et semble lui avoir néanmoins confié la gestion de la société. À ce propos, il sied de relever que les propos de la recourante sont contradictoires : dans son recours, elle indique n'avoir constaté l'existence du prêt que lors de l'assemblée générale suivante, et dans son complément de recours elle prétend n'avoir jamais participé à une seule assemblée générale de B _____ SA. Son implication dans l'opération litigieuse n'est dès lors pas claire. En tout état de cause, si l'administrateur unique n'avait pas été son mari, elle n'aurait jamais procédé de la sorte, laissant à ce dernier la gestion de l'intégralité de la société dont elle est actionnaire unique, ce sans aucun contrôle. De surcroît, elle ne lui aurait jamais accordé de prêt sans garantie, sans intérêts et sans plan de remboursement. De même, si elle avait été mise devant le fait accompli, elle aurait fait valoir des prétentions en restitution ou en dommages intérêts à l'encontre de l'administrateur. Ainsi, même si elle n'avait pas, comme elle le soutient, d'animus donandi, elle s'est accommodée de cette situation et n'a rien fait à son encontre.

Il paraît donc évident que c'est uniquement en raison des liens entre la recourante et son conjoint qu'a eu lieu l'opération ayant permis à ce dernier de bénéficier de la somme de CHF 3'948'254.-. Cela justifie, comme l'a relevé l'AFC-GE, l'application au cas d'espèce de la théorie du triangle, ce qui est pour le surplus conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral susmentionnée.

S'agissant de l'argument de la recourante selon lequel l'application de la théorie du triangle au cas d'espèce irait à l'encontre du principe de la capacité contributive, il ne résiste pas à l'examen. En effet, selon la théorie du triangle, l'avantage est réputé avoir été attribué à l'actionnaire, qui en gratifie ensuite un proche, par un acte de donation ou pour l'exécution d'une obligation. L'application de cette théorie n'est donc pas contraire audit principe, l'actionnaire étant premier bénéficiaire de la prestation appréciable en argent.

- 13/14 - A/3865/2014

Partant, le jugement du TAPI sera confirmé. C'est à bon droit que l'AFC-GE a procédé à la reprise litigieuse de CHF 2'368'952.-, réintégrant ce montant dans le revenu imposable de la recourante dans le cadre de l'ICC et de l'IFD 2009. 7)

Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

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