

## **GE\_GERICHTE ATA/533/2021 vom 18. Mai 2021**

GE Cour de justice, 2021-05-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_533\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_533_2021)

FR: GE\_GERICHTE ATA/533/2021 du 18 mai 2021

IT: GE\_GERICHTE ATA/533/2021 del 18 maggio 2021

### **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 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11). 2) a. De jurisprudence constante, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (ATA/162/2021 du 9 février 2021 consid. 2b ; ATA/191/2020 du 18 février 2020 consid. 4b et les références citées).

b. Le présent litige concernant la période fiscale 2013, la cause est régie par le droit en vigueur durant cette période, à savoir respectivement les dispositions de la LIFD, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et celles de loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

Par ailleurs, 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 l'admet la jurisprudence (ATF 135 II 260 ; ATA/162/2021 précité consid. 2d). 3)

La recourante sollicite l'audition de trois témoins et qu'il lui soit réservé le droit de solliciter une expertise sur la valeur de sa clientèle.

a. Tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale 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 et d'obtenir qu'il y soit donné suite (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 ; 144 I 11 consid. 5.3). Ce droit n'empêche pas le juge de renoncer à l'administration de certaines preuves et de procéder à une

- 12/22 - A/2599/2019 appréciation anticipée de celles-ci, s'il acquiert la certitude qu'elles ne l'amèneront pas à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1. ; 140 I 285 consid. 6.3.1). En outre, il n'implique pas le droit d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1).

b. En l'espèce, il ressort de ses écritures que la recourante souhaite faire entendre des témoins pour qu'ils puissent notamment exposer comment se forme la clientèle d'une entreprise de transport, quelle est sa valeur et si ladite clientèle peut être considérée comme un actif de l'entreprise. Or, la recourante a produit à l'appui de sa réplique trois attestations signées par les témoins qu'elle souhaite faire entendre, dans lesquelles ceux-ci ont précisément fait état de leur position sur lesdites questions. La recourante a par ailleurs pu s'exprimer dans ses écritures au cours de la procédure de réclamation devant l'AFC-GE, puis de recours devant le TAPI et la chambre de céans. Elle a eu l'occasion de faire valoir ses arguments et produire toute pièce utile. Par ailleurs, l'expertise sollicitée par la

recourante n'apparaît pas nécessaire pour établir la valeur du transfert d'activité, pour les raisons qui seront développées ci-après. Dans ces circonstances, et la chambre de céans étant en possession d'un dossier complet, qui contient les éléments pertinents pour trancher le litige, il ne sera pas procédé aux actes d'instruction sollicités. 4)

Le litige porte sur la conformité au droit de la reprise effectuée dans le bénéfice pour l'année 2013 de la recourante par l'AFC-GE de CHF 16'117'762.- ■ ramenée devant le TAPI à CHF 8'440'038.- ■ au motif de l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur de M. B\_\_\_\_\_. 5) a. Aux termes de l'art. 57 LIFD, 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).

Selon l'art. 24 al. 1 let. a LHID, l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. Cette règle est concrétisée en droit genevois par l'art. 12 let. a et d LIPM, qui correspond sur ce point à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD.

b. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire

- 13/22 - A/2599/2019 ou à une personne le ou la 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 les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2 ; 2C\_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.1 ; 2C\_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.1). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2). 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 140 II 88 consid. 4.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_834/2011 du 6 juillet 2012 consid. 2.3).

Une prestation appréciable en argent peut prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche, ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contre-prestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4.1). 6) a. 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 (ATF 140 II 88 consid. 4.2 et les références citées).

b. 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 présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 4.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.2). Cette méthode correspond à la méthode du prix comparable sur le marché libre présentée dans les principes de l'organisation de coopération et de développement économiques (ci-après : OCDE) applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (édition juillet 2010 ; ci-après : principes OCDE ; n. 2.13 ss).

- 14/22 - A/2599/2019

Pour que cette méthode soit applicable, la transaction intervenue avec un tiers ou entre tiers doit être similaire à la transaction examinée, c'est-à-dire avoir été conclue dans des circonstances comparables à celle-ci. La notion de « transaction comparable » n'est toutefois pas aisée à circonscrire. La pertinence de la comparaison avec des transactions conclues avec des tiers suppose que les circonstances économiques déterminantes de ces transactions soient similaires avec celles de la transaction examinée (principes OCDE, n. 1.33 ss). Le caractère comparable des transactions se détermine selon leur nature et en fonction de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. Si les conditions économiques pertinentes diffèrent de celles de la transaction examinée, des ajustements doivent être effectués, afin de gommer les effets de ces différences (principes OCDE, n. 1.33 ss). On ne peut toutefois totalement exclure qu'une transaction comparable n'ait pas été conclue au prix du marché, dès lors que la formation du prix peut être influencée par plusieurs éléments, tels que les conditions du marché, les conditions contractuelles (par exemple, l'existence de prestations secondaires, la quantité de biens vendus, les conditions de paiement), la stratégie commerciale poursuivie par ce tiers acquéreur ou les fonctions économiques des parties. Il n'en demeure pas moins que le prix pratiqué dans une transaction comparable est présumé correspondre au prix du marché ; en cas de contestation, la preuve du contraire incombe à la société (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1082/2013 du

#### **E. 14**

avril 2020 consid. 4.3). La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions (ch. 8.1 de la circulaire n° 28). 9) a. En l'espèce, les différents éléments du dossier rappelés par le TAPI ne laissent aucun doute quant à l'existence d'une prestation appréciable en argent de la part de la recourante.

Quoi qu'en dise la recourante, il est manifeste qu'un transfert d'activité a eu lieu entre elle et l'entreprise individuelle de M. C\_\_\_\_\_, soit le fils de son

- 17/22 - A/2599/2019 actionnaire unique. Ledit transfert ressort d'ailleurs implicitement des explications apportées par la recourante. En effet, celle-ci a exposé que M. B\_\_\_\_\_ avait décidé, en 1996, de séparer en deux l'activité qu'il avait exercée jusqu'alors dans son entreprise individuelle et de lui confier l'exploitation des moyens de transport détenus par

son entreprise. Elle avait été créée dans ce but. La recourante explique encore qu'à la suite de la notification des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende liés aux exercices 2002 à 2010, MM. C\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_ décidèrent de retourner au statu quo ante et de cesser de lui confier l'exploitation des moyens de transport. Elle précise encore que les contrats de travail des trente-six collaborateurs ont alors été repris par l'entreprise de M. C\_\_\_\_\_. Malgré ses dénégations, force est de constater qu'en sus desdits contrats de travail, c'est toute son activité elle-même (à l'exception des activités relevant du transport de béton frais), y compris sa clientèle et ses contrats, qui ont été transférés à l'entreprise précitée.

S'il est exact que M. C\_\_\_\_\_ avait une bonne connaissance de la clientèle ■ étant actif dans le même domaine d'activité ■ sans avoir à puiser « dans ses listes protégées par le secret des affaires » comme l'allègue la recourante, cette connaissance découle principalement du fait qu'il en était l'administrateur secrétaire jusqu'au 23 avril 2013. Nonobstant, il apparaît plus que manifeste que les clients dont les contrats n'ont plus pu être honorés, du jour au lendemain, par la recourante, l'ont été par l'entreprise de M. C\_\_\_\_\_, avec lequel la clientèle était d'ailleurs déjà en affaire. Ces constatations sont confirmées par la diminution vertigineuse du chiffre d'affaires de la recourante (CHF 11'187'995.33 en 2012, CHF 5'985'513.25 en 2013 et CHF 170'416.65 en 2014) laquelle correspond à une augmentation quasi parallèle du chiffre d'affaires de l'entreprise de M. C\_\_\_\_\_ (CHF 1'233'502.70 en 2012, CHF 6'605'183.58 en 2013 et CHF 10'079'736.62 en 2014).

La recourante ne saurait être suivie lorsqu'elle allègue que son administrateur M. B\_\_\_\_\_ n'avait d'autre choix que d'accepter, pour « limiter les dégâts », que les contrats de travail soient repris par l'entreprise de M. C\_\_\_\_\_. En effet, celle-ci aurait pu tenter de louer auprès d'autres entreprises ou d'acquérir les camions dont elle avait besoin pour poursuivre son activité, ce qui aurait été envisageable au vu des liquidités et du bénéfice dont elle disposait à la fin de l'année 2012. Cette possibilité, qui lui aurait probablement permis de conserver ses employés et ses clients ainsi que de s'acquitter de ses dettes d'impôt, ne semble même pas avoir été envisagée, la continuité de ses activités n'étant manifestement pas le but recherché. Par ailleurs, la question de savoir si un tiers aurait pu ou non résilier abruptement les contrats de location des camions n'est pas déterminante. S'il est exact que rien n'empêchait MM. C\_\_\_\_\_ et B\_\_\_\_\_, sur le plan légal, de cesser de louer leurs camions à la recourante, force est de constater que cette décision a manifestement été prise, eu égard à la chronologie des événements, dans le but de transférer le chiffre d'affaires dans - 18/22 - A/2599/2019 une autre entreprise et d'éviter ainsi le paiement des bordereaux de rappel d'impôt et d'amende liés aux exercices 2002 à 2010.

Par ailleurs, une cession d'une telle valeur ■ au vu du chiffre d'affaires qui en a découlé pour l'entreprise de M. C\_\_\_\_\_ ■, n'aurait manifestement jamais été faite à un tiers sans aucune contrepartie. Pour les mêmes motifs, il apparaît que le caractère manifeste de la disproportion entre la prestation consentie et l'absence de contre-prestation était clairement reconnaissable.

b. Reste à définir la méthode à appliquer pour déterminer le montant de la prestation appréciable en argent.

À titre préalable, il convient de relever que l'on ne se trouve pas dans une situation où il existe un marché libre permettant une comparaison effective, ni dans le cas où une transaction comparable aurait eu lieu entre des tiers, permettant alors de procéder selon la méthode de la comparaison, ce que les parties ne contestent au demeurant pas. Dans ces

circonstances, l'examen du respect du principe de pleine concurrence devait se fonder sur une valeur hypothétique déterminée selon une autre méthode.

In casu, l'AFC-GE a choisi de déterminer la valeur de la prestation litigieuse en comparant la valeur de la recourante avant et après le transfert de ses activités et de sa clientèle en faveur de l'entreprise individuelle de M. C\_\_\_\_\_. Elle s'est fondée, pour déterminer la valeur de ses titres, sur la circulaire n° 28. Malgré ce qu'allègue la recourante, la jurisprudence susmentionnée considère que les instructions figurant dans ladite circulaire constituent une méthode adéquate et fiable pour l'estimation des titres même lorsqu'il s'agit de procéder à l'estimation de la valeur vénale de titres non cotés dans le contexte de l'impôt sur le bénéficiaire. À défaut d'autre méthode de comparaison, la méthode utilisée par l'AFC-GE apparaît conforme au droit. La recourante, qui critique cette méthode, se contente pour sa part d'affirmer qu'il convient de renvoyer le dossier à l'AFC-GE pour qu'elle procède à « une évaluation de la valeur de la clientèle selon des normes reconnues dans la pratique », l'audition des témoins et une expertise sur ladite valeur. Elle ne donne toutefois aucune précision sur ce que seraient, selon elle, « les normes reconnues dans la pratique ». De même, la chambre de céans considère que les auditions requises ne permettraient pas d'aboutir à une meilleure méthode pour fixer la prestation litigieuse. En effet, à teneur des attestations remises par la recourante, les personnes dont elle sollicite l'audition, à savoir des dirigeants d'entreprises de transport ou de construction, considèrent qu'il n'existe aucune valeur pour la clientèle d'une entreprise de transport. Or, la chambre de céans est d'avis, pour les raisons susmentionnées, que le transfert litigieux représentait au contraire une valeur financière importante. La recourante ne donne pas plus d'explication sur l'expertise qu'elle voudrait voir mettre en œuvre pour l'estimation de la valeur du transfert d'activité.

- 19/22 - A/2599/2019

S'agissant du calcul effectué par l'AFC-GE, la recourante considère que la référence à la valeur fiscale de ses actions au 31 décembre 2010, calculée en application de la circulaire n° 28, serait arbitraire, dès lors que cela ne permettrait pas de mesurer la valeur de son goodwill au 30 juin 2013. Ce faisant, la recourante semble perdre de vue que dans le cadre de ses écritures devant le TAPI, l'AFC-GE a produit un nouveau calcul de la valeur fiscale effectué au 31 décembre 2012, conformément à la circulaire n° 28, en prenant en compte le résultat moyen annuel des années 2010 à 2012. Elle a également pris en compte, dans le cadre de la fixation de la prestation, la déduction pour impôt. Elle a, pour ces raisons, modifié en faveur de la recourante le montant de la reprise effectuée ■ de CHF 16'117'762.- à CHF 8'440'038.- ■, comme il lui en a été donné acte par le TAPI. Il sera précisé que même à admettre que la recourante serait une société de service et non de transport comme elle le prétend, la méthode d'évaluation de sa valeur serait restée la même conformément à la circulaire n° 28, soit la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée et la valeur substantielle.

Pour le surplus, l'AFC-GE a fait la démonstration d'un second calcul permettant de fixer le montant de la prestation appréciable en argent, visant à comparer la différence entre le chiffre d'affaires réalisé par M. C\_\_\_\_\_ en 2012 (CHF 1'233'502.70), soit avant le transfert de l'activité de la recourante, et celui que celui-ci avait réalisé en 2014 (CHF 10'079'736.62), soit après ledit transfert. Le montant auquel ce calcul aboutit, soit CHF 8'846'228.92, permet effectivement de confirmer que la reprise fixée en dernier lieu par l'AFC-GE à CHF 8'440'038.- est rationnelle. La recourante n'oppose pour sa part aucun

autre calcul qui permettrait d'évaluer de manière plus précise le montant de la prestation appréciable en argent effectuée. 10) Dans un raisonnement subsidiaire, la recourante relève que s'il devait être considéré qu'elle a transféré à son actionnaire son activité, il faudrait appréhender l'opération sous l'angle d'une restructuration en neutralité fiscale, permettant de transférer les réserves latentes d'une personne morale à une entreprise de personne.

a. À teneur des art. 61 al. 1 let. a LIFD, 24 al. 3 let. a LHID et 16 al. 1 let. a LIPM, les réserves latentes d'une personne morale ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment en cas de transformation en une société de personnes ou en une autre personne morale, pour autant que la personne morale reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice.

b. La doctrine précise concernant l'art. 61 al. 1 let. a LIFD que l'élément caractéristique, du point de vue fiscal, réside dans le fait qu'une personne morale change de forme juridique tout en maintenant son activité (Pierre-Marie GLAUSER/Xavier OBERSON in Henry PETER/Rita TRIGO TRINDADE [éd.], Commentaire de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la

- 20/22 - A/2599/2019 transformation et le transfert de patrimoine ainsi que des dispositions des lois fédérales modifiées par la LFus, ad. art. 61 LIFD n. 14).

c. Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever que lors de la transformation envisagée par l'art. 24 al. 3 let. a LHID, l'élément caractéristique résidait dans le fait qu'une personne morale change de forme juridique tout en maintenant son activité. Il a considéré que n'était pas une opération de ce type celle qui avait eu lieu dans le cas qui lui était soumis puisque le transfert de patrimoine concernait deux personnes morales qui avaient conservé leur forme juridique respective. Dans ces conditions, il n'y avait pas de restructuration au sens de l'art. 24 al. 3 let. a LHID (ATF 138 II 557 consid. 6.3). 11) En l'espèce, comme relevé à juste titre tant par l'AFC-GE que par le TAPI, la recourante n'a pas changé de forme dans le cadre de l'opération visant à transférer ses employés et ses contrats à l'entreprise individuelle de M. C\_\_\_\_\_, de sorte qu'il ne peut y avoir de transformation au sens des dispositions légales précitées.

Par ailleurs, le titulaire des actions de la recourante était M. B\_\_\_\_\_ et non M. C\_\_\_\_\_. Or, c'était bien en faveur de ce dernier et de son entreprise individuelle que le transfert a eu lieu en 2013. L'opération litigieuse ne rentre dès lors pas dans le cadre d'une restructuration au sens large.

Dès lors, c'est à bon droit que le TAPI a considéré qu'il ne pouvait être donné droit à la conclusion subsidiaire de la recourante.

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté et le jugement querellé intégralement confirmé. 12) Au vu de cette issue, un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA), et 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.