

## **GE\_GERICHTE ATA/574/2012 vom 28. August 2012**

GE Cour de justice, 2012-08-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_ATA\\_574\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_574_2012)

FR: GE\_GERICHTE ATA/574/2012 du 28 août 2012

IT: GE\_GERICHTE ATA/574/2012 del 28 agosto 2012

### **Erwägungen**

#### **E. 12**

septembre 1985 - LPA - E 5 10).

- 8/13 - A/3334/2010 2)

La recourante conteste la reprise de CHF 34'417.- effectuée par l'autorité intimée, au motif que les conditions d'une prestation appréciable en argent en faveur d'un tiers ne sont pas remplies. 3)

En matière fiscale, les règles générales relatives au fardeau de la preuve impliquent que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257 ; E. BLUMENSTEIN/P. LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6e éd., 2002, p. 416 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôts et de ses explications ultérieures ; on ne peut pas demander au contribuable de prouver un fait négatif, par exemple qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés (J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., 1998, p. 138). Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération, sauf s'il s'agit d'un fait qui, après instruction, demeure incertain (Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4 et 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4.4, in RDAF 2007 II p. 299 ; voir également D. SCHÄR, *Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren*, Archives 67 p. 433 ss, en particulier p. 448). En ce qui concerne les 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 et les références citées). 4)

L'art. 57 LIFD prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend notamment tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par ledit usage (art. 58 al. 1 let. b in fine LIFD). 5) a. Selon l'art. 24 al. 1 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), 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 résultat.

b. L'imposition des personnes morales au titre de l'impôt cantonal est régie par la LIPM.

- 9/13 - A/3334/2010

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 11 LIPM). Aux termes de l'art. 12 LIPM, sont notamment considérés comme bénéfice net imposable, le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et de pertes (art. 12 let. a LIPM) ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 12 let. h LIPM).

c. Le Tribunal fédéral a admis que, malgré une rédaction différente, l'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 24 al. 1 let. a LHID (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_188/2008 du 19 août 2008, consid. 5.1). 6) a. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons, et les distributions dissimulées de bénéfice consistent en une prestation affectant un compte de charge ou un compte produit, un transfert d'actif à la valeur comptable inférieure à la valeur vénale ou la comptabilisation d'une non-valeur (ATA/684/2010 du 5 octobre 2010). Un prêt sans intérêt constitue une prestation appréciable en argent (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.145/2005 du 30 janvier 2006 consid. 9.3).

Dans ses lettres circulaires des 1er février et 3 avril 2008, respectivement sur les « taux d'intérêt 2008 déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent » et les « taux d'intérêt 2008 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en monnaies étrangères », l'AFC-CH a rappelé que « lorsqu'une société accorde des avances ou des prêts sans intérêt ou contre un intérêt insuffisant à ses actionnaires ou associés, ou à des personnes qui leur sont proches, elle leur concède une prestation appréciable en argent ».

b. Selon la jurisprudence, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; et 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 (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3e éd., 2007, p. 197 n. 33 et les références citées).

c. 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 (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010).

- 10/13 - A/3334/2010

d. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. Le fisc réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, op. cit., p. 196-197, nos 31 et 35). 7)

En l'espèce, la question est de savoir si l'absence de rémunération du préfinancement de USD 14'000'000.-, qualifié d'avance à un proche, consiste en une prestation appréciable en

argent au sens des dispositions légales et de la jurisprudence. L'autorité de taxation considère ce versement comme un avantage concédé à l'actionnaire tandis que la société allègue qu'elle découle de l'usage commercial, compte tenu de la résiliation du contrat du 11 novembre 2008.

Il n'est pas contesté que la cocontractante et actionnaire de la recourante n'a versé à cette dernière aucun intérêt sur la somme de CHF 14'000'000.-, laquelle lui a été mise à disposition du 18 novembre au 30 décembre 2008, soit pendant quarante-deux jours. De plus, la recourante a elle-même supporté tous les frais relatifs à la conclusion du contrat, à savoir la commission de USD 14'000.- prélevée par la banque et la prime d'assurance de USD 15'680.-.

A cela s'ajoute que le préfinancement de USD 14'000'000.- a été versé en totalité, quelques jours seulement après la conclusion du contrat, alors que ledit document prévoyait comme dernière date de paiement le 1er mars 2009. La recourante n'avait donc pas l'obligation de mettre à disposition aussi rapidement une telle somme. En outre, les différents achats d'huile de tournesol non raffinée effectués de novembre à décembre 2008 par la recourante démontrent que celle-ci n'a pas hésité à se fournir ailleurs à un prix plus élevé, alors qu'elle disposait de marchandise stockée et payée.

Au vu de ce qui précède, l'inexécution du contrat du 11 novembre 2008 a manifestement enrichi la société actionnaire, tandis qu'elle a appauvri la recourante sans contre-prestation.

Pour ces motifs, le grief doit être écarté, et la reprise des intérêts en tant qu'avance faite à un proche, confirmée. 8)

Subsidiairement, la recourante conteste les taux d'intérêt et de change appliqués par la CCRA et le TAPI pour déterminer la reprise d'intérêts comme avance à un proche. 9)

En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives - ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives - n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne constituent pas du droit fédéral au sens de l'art. 49 let. a de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021 - ATF 121 II 478 consid. 2b, ATA/439/2009 du 8 septembre 2009 et les références citées).

- 11/13 - A/3334/2010

Si les directives, circulaires ou instructions émises par l'administration ne peuvent contenir de règles de droit, elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit cependant en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 478 consid. 2b ; ATA/12/2012 du 10 janvier 2012 consid. 3 ; ATA/839/2003 du 18 novembre 2003 consid. 3c). En d'autres termes, à défaut de lacune, elles ne peuvent prévoir autre chose que ce qui découle de la législation ou de la jurisprudence (ATF 133 II 305 consid. 8.1 ; ATF 121 II 473 consid. 2b ; ATF 117 Ib 226 consid. 4b ; ATF 104 Ib 49). C'est donc à la lumière de ces principes que doivent être appréciées les règles contenues dans les directives précitées (ATA/69/2012 du 31 janvier 2012). 10) Selon la lettre circulaire du 3 avril 2008 de l'AFC-CH sur les « taux d'intérêt 2008 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en monnaies étrangères », « si la société ou coopérative rémunère les engagements qu'elle a pris, les taux applicables aux avances et aux prêts aux actionnaires, associés ou à des tiers

qui leur sont proches, doivent correspondre à ceux servis sur ces engagements augmentés d'une marge de ½ % ; les taux appliqués doivent cependant correspondre au minimum à ceux publiés dans les tableaux ».

En l'occurrence, la somme mise à disposition était effectivement libellée en monnaie étrangère, puisqu'il s'agissait d'un montant de USD 14'000'000.-. Le taux d'intérêt applicable devait donc être augmenté de ½ % tel qu'en dispose la lettre circulaire de l'AFC-CH précitée, dont il n'est pas allégué qu'elle ne respecterait pas le sens ou le but de la loi. En outre, dans ses comptes au 30 novembre 2008, la contribuable a elle-même converti le préfinancement en cause à hauteur de CHF 17'010'000.-.

Il s'ensuit que le montant de la reprise au titre d'intérêts sur avance à un proche a été correctement calculé à CHF 34'417.-, le taux d'intérêt appliqué par la banque n'étant pas contesté.

En conséquence, ce dernier grief sera écarté et le recours, rejeté. 11) Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 LPA). Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

\* \* \* \* \*

- 12/13 - A/3334/2010

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