

GE_GERICHTE ATA/616/2020 vom 23. Juni 2020

GE Cour de justice, 2020-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_616_2020

FR: GE_GERICHTE ATA/616/2020 du 23 juin 2020

IT: GE_GERICHTE ATA/616/2020 del 23 giugno 2020

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

- 10/21 - A/910/2018 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 7 al. 2 de la loi sur la procédure fiscale du

E. 4

Le litige porte principalement sur la question de savoir si le prêt accordé au recourant par la société constitue une prestation appréciable en argent imposable, plus précisément si l'augmentation de ce prêt de CHF 4'054'167.- en 2008 et de CHF 949'431.- en 2010, doit être reprise dans la taxation ICC et IFD 2008 et 2010 des recourants et si la déductibilité de la dette et des intérêts y relatifs (CHF 133'025.- en 2008 et CHF 101'895.- en 2010) doit être refusée, ce que les recourants contestent.

E. 5

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)

E. 5.1

; arrêts du Tribunal fédéral 2C_927/2013 et 2C_928/2013 précités consid. 5.3). Dans ce contexte, l'absence de contrat écrit n'est pas en soi déterminante, puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation ; en revanche, le fait que le prêt ne figure pas au bilan de la créancière (et, le cas échéant, à celui du débiteur) et que ce dernier ne revendique aucune déduction d'intérêts passifs peut signifier que les intéressés eux-mêmes admettent l'inexistence d'un prêt (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1). Le fait que le but statutaire de la société prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas de conclure sans autre à l'existence d'une simulation. Il faut en revanche admettre que le prêt a été simulé lorsqu'il a permis à son bénéficiaire de financer dans une large mesure son train de vie ou de rembourser des dettes privées (ATF 138 II 57 consid. 5.1.2 et les références citées). La situation financière respective des parties doit également être examinée. Un prêt dont le montant est inhabituellement élevé par rapport à la fortune de la société prêteuse peut paraître insolite en comparaison avec des tiers, en particulier si ce prêt représente le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse le capital propre existant, mais ne permet pas encore de conclure qu'il ne faut pas compter avec le remboursement du prêt. La situation doit être appréciée différemment si la société n'a pas les fonds propres suffisants pour octroyer le prêt, de sorte qu'elle doit elle-même se procurer ces moyens auprès d'un tiers. Il

y a par ailleurs clairement simulation lorsque le débiteur se trouve dans une situation financière délicate et qu'il n'est pas en mesure d'exécuter dans la durée et par ses propres moyens les obligations découlant du prêt, soit le paiement des intérêts et de l'amortissement (ATF 138 II 57 consid. 5.1.3 et 7.4.3).

c. Le Tribunal fédéral a notamment relevé que si l'absence de convention écrite ou de lien entre le but social de la société et le prêt ne sont pas des éléments centraux pour qualifier un prêt de prêt simulé, il n'en demeure pas moins qu'il s'agit d'indices en faveur de l'existence d'une prestation appréciable en argent imposable (arrêts du Tribunal fédéral 2C_98/2019 précité consid. 6.5 ; 2C_927/2013 précité consid. 5.7.1).

- 14/21 - A/910/2018 8.

En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 précité consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_605/2014 et 2C_606/2014 précités consid. 6 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 précités consid. 7.2). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_199/2009 du

E. 6

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 mêmes 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 ainsi que des art. 22 al. 1 let. c LIPP et 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), 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/1318/2018 du 4 décembre 2018 consid. 4a).

- 12/21 - A/910/2018

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). 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 et les arrêts cités ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_98/2019 précité consid. 6.1).

E. 6.2

; 2C_252/2014 du

E. 7

a. Selon la jurisprudence, une société anonyme est libre d'accorder même à son 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).

Le prêt qu'une société de capitaux accorde à son actionnaire ou à un proche constitue une prestation appréciable en argent qui doit être ajoutée au revenu de son bénéficiaire conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD si l'opération s'écarte des conditions qui prévaudraient entre tiers (ATF 138 II 57 consid. 3.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_98/2019 précité consid.

E. 12

février 2016 consid. 2.2). Dans le cadre de cette comparaison avec les tiers, il importe de tenir compte de toutes les circonstances du cas d'espèce, en partant du contrat conclu entre les parties. 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. Tel 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). Pour juger si un prêt constitue une prestation appréciable en argent, il faut partir du moment où le prêt a été accordé. On ne peut tenir compte de développements ultérieurs que dans la mesure où ils étaient déjà connus à ce moment-là, ou qu'ils étaient prévisibles (arrêts du Tribunal fédéral 2C_98/2019 précité consid. 6. ; 2C_927/2013 et 2C_929/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.2). Il faut toutefois, s'agissant de ce

- 13/21 - A/910/2018 dernier point, réserver le cas du prêt se révélant par la suite simulé (« nachträgliche Simulation » ; ATF 138 II 57 consid. 5.2), où l'absence d'intention de rembourser ne survient qu'a posteriori (arrêt du Tribunal fédéral 2C_98/2019 précité consid. 6.2).

b. Ces critères ont été avant tout développés pour déterminer si un prêt réel, à savoir une prestation accordée par une société à titre onéreux, l'emprunteur étant tenu au

remboursement du prêt, constitue une prestation appréciable en argent. Si l'enjeu consiste en revanche à déterminer si un prêt est simulé, il faut alors démontrer que sur la base des rapports particuliers entre les parties et de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, on ne peut pas ou on ne peut plus compter sérieusement sur le remboursement du prêt (ATF 138 II 57 consid. 5 et

E. 14

a. Selon l'art. 68 LPA, sauf exception prévue par la loi, le recourant peut invoquer des motifs, des faits et des moyens de preuves nouveaux qui ne l'ont pas été dans les précédentes procédures. A contrario, cette disposition ne permet pas au recourant de prendre des conclusions qui n'auraient pas été formées devant l'autorité de première instance.

b. L'objet du litige est principalement défini par l'objet du recours (ou objet de la contestation), les conclusions du recourant et, accessoirement, par les griefs ou motifs qu'il invoque. L'objet du litige correspond objectivement à l'objet de la décision attaquée, qui délimite son cadre matériel admissible (ATF 136 V 362 consid. 3.4 et 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_581/2010 du 28 mars 2011 consid. 1.5 ; ATA/71/2018 du 23 janvier 2018 consid. 13b). N'est donc pas nouveau un chef de conclusions n'allant pas, dans son résultat, au-delà de ce qui a été sollicité auparavant ou ne demandant pas autre chose (arrêts du Tribunal fédéral 2C_77/2013 du 6 mai 2013 consid. 1.3 ; 8C_811/2012 du 4 mars 2013 consid. 4).

c. Conformément à l'art. 54 LPFisc, la chambre administrative peut à nouveau déterminer tous les éléments imposables et, après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il s'agit d'une norme spéciale qui déroge à la réglementation du pouvoir de décision régi par l'art. 69 al. 1 LPA. En effet, l'art. 54 LPFisc permet à la chambre administrative d'aller au-delà des conclusions des parties, éventuellement au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués. Toutefois, la reformatio in pejus, comme la reformatio in melius, doivent respecter le cadre strict de l'objet du litige tel qu'il résulte des moyens soulevés par les parties (ATA/71/2018 précité consid. 13c ; Benoît BOVAY, Procédure administrative, 2ème éd., 2015, p. 610-611).

E. 15

En l'espèce, dans le recours déposé au TAPI, les recourants ont uniquement conclu à l'annulation et à la réformation des décisions sur réclamation rendues le 9 février 2018 par l'AFC-GE concernant l'ICC et l'IFD 2008 et 2010 en supprimant le revenu additionnel imputé à titre de prêt fictif et en tenant compte des intérêts déductibles. C'est uniquement dans le recours devant la chambre de céans que les recourants demandent également, pour la première fois, la prise en compte des éléments précités (dettes fiscales à déduire, frais de rénovation immobilière à prendre en compte et compte bancaire non déclaré à ajouter). Or, ces éléments n'ont pas été examinés par le TAPI et ne font donc pas partie du

- 20/21 - A/910/2018 contenu matériel du jugement de ce dernier. Ils sont dès lors exorbitants au litige. Leur examen à ce stade de la procédure priverait au demeurant les parties de deux degrés de juridiction et ne permettrait pas à la chambre d'exercer sa fonction de contrôle.

Par conséquent, les nouvelles conclusions des recourants doivent être déclarées irrecevables.

Il ne sera par ailleurs pas procédé à la reformatio in pejus sollicitée par l'intimée pour les mêmes motifs.

E. 16

Compte tenu de ce qui précède, le recours sera rejeté, dans la mesure où il est recevable.

E. 17

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 2'500.- sera mis à la charge solidaire des recourants, qui succombent (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.