

GE_GERICHTE ATA/96/2013 vom 19. Februar 2013

GE Cour de justice, 2013-02-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_96_2013

FR: GE_GERICHTE ATA/96/2013 du 19 février 2013

IT: GE_GERICHTE ATA/96/2013 del 19 febbraio 2013

Erwägungen

E. 12

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

Sont applicables à l'exercice fiscal 2009, les dispositions de la LIFD pour la détermination de l'IFD des personnes morales et celles de la LIPM pour celle de l'ICC. 3)

Le litige porte sur le bien-fondé de la reprise de CHF 5'850.- sur le bénéfice 2009 de la recourante au titre d'intérêts insuffisants sur l'avance faite à l'actionnaire de la contribuable. 4) a. L'art. 57 LIFD prévoit qu'en matière d'IFD l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial tels que, notamment, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

- 8/12 - A/293/2011

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 LIPM 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. 5) a. Selon la jurisprudence, il y a une 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 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_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 et les références citées ; ATA/25/2013 du

E. 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

- 9/12 - A/293/2011 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). 6)

Le droit fiscal ne connaît pas de régime spécial pour les groupes de sociétés, sauf disposition légale expresse. Les rapports juridiques entre les sociétés d'un groupe doivent subir le même sort que s'ils avaient été scellés avec des tiers extérieurs à celui-ci (ATF 119 Ib 116 consid 2 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.355/2004 précité). 7)

Pour le calcul des prestations appréciables en argent, l'AFC-CH détermine chaque année dans une lettre circulaire le taux d'intérêt applicable aux avances faites par la personne morale aux actionnaires ou associés et celui de celles faites par ses actionnaires ou associés à la personne morale. 8)

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).

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 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 précité ; 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). 9)

Dans sa circulaire, 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 ». Dans un tel cas, un taux d'intérêt de 2,5 % doit être appliqué si l'avance est financée au moyen des fonds propres de la société et, condition cumulative, si aucun intérêt n'est dû sur du capital étranger. En revanche, dès que l'avance est financée au moyen de capitaux étrangers, le taux d'intérêt applicable pour les avances est celui que la société se

- 10/12 - A/293/2011 voit appliqué en contrepartie de la mise à disposition desdits capitaux plus 0,25 % pour les avances allant jusqu'à CHF 10'000'000.- et 0,5 % au-delà, mais d'au moins 2,5 %. 10) Le fait que le prêt consenti à l'actionnaire porte intérêt à un taux inférieur à celui fixé par l'AFC-GE constitue un indice de l'existence d'une distribution de dividende dissimulée pouvant être reprise en vertu de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD (R. DANON in D. YERSIN / Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 58 LIFD, p. 759 n. 155). S'il a pratiqué un taux d'intérêt inférieur, il lui est loisible de prouver que celui-ci correspond à celui du marché. 11) En l'occurrence, selon ce que révèlent les états financiers 2009 de la recourante, ses fonds propres s'établissaient à CHF 4'527'510.- et ses fonds étrangers à CHF 2'011'970.- au 31 décembre 2009. Sur ce dernier poste du bilan, CHF 1'450'000.- représentaient des dettes hypothécaires vis-à-vis de tiers, pour lesquelles la société s'est acquittée en 2009 d'un montant de CHF 57'802.- d'intérêts. Au regard des critères retenus dans la circulaire, la recourante se trouvait en raison de cet emprunt dans la situation d'une société financée par des capitaux extérieurs, si bien qu'elle ne pouvait plus sur le plan fiscal appliquer au rendement de l'avance consentie à son actionnaire le taux d'intérêt de 2,5 % applicable aux prestations appréciables en argent consenties par des sociétés sans financement extérieur.

Selon la recourante, la circulaire devrait être interprétée de manière large, le taux d'intérêt spécial n'ayant pas à être appliqué même s'il existe un financement étranger lorsque la société présente une situation saine, dispose de fonds propres importants lui permettant de mettre des fonds à disposition de son actionnaire et que les engagements vis-à-vis de tiers inscrits concernent les actifs immobilisés qu'elle détient. Cette interprétation de la lettre circulaire n'est pas conforme à son texte et ne correspond pas au but poursuivi tant par les art. 57 et 58 LIFD, 11 et 12 LIPM, qui visent à définir de quelle façon et dans quelle ampleur doit être taxé le bénéfice de la personne morale, soit le résultat généré par son activité. (P.-M. GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Zurich, 2005, p. 65).

La question du volume de fonds propres dont dispose une personne morale, ou celle de son éventuelle sous-capitalisation, n'a pas à être prise en considération pour déterminer si une prestation qu'elle a consentie à son actionnaire a reçu une contrepartie correspondant à l'usage commercial. Selon la circulaire, une société qui ne recourt pas à un financement extérieur peut pratiquer le taux d'intérêt de 2,5% préconisé par l'AFC-GE. Celui-ci constitue un taux d'intérêt moyen fixé forfaitairement sur la base d'un examen général du marché et tenant compte de l'ensemble des circonstances qui peuvent influencer sa détermination (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.16/2006 du 23 juin 2006 consid. 3). En revanche, dès qu'une

- 11/12 - A/293/2011 société est financée à l'aide de fonds de tiers pour lesquels elle s'acquitte d'un intérêt qu'elle comptabilise dans ses charges, elle doit appliquer aux fonds qu'elle choisit de mettre à disposition de son actionnaire un taux d'intérêt calculé en fonction de celui augmenté prévu par la lettre circulaire. Si l'AFC-GE constate que le produit comptabilisé à titre d'intérêt payé pour cette avance ne respecte pas cette exigence, elle est en droit d'effectuer une reprise sur ce poste comptable en vertu des art. 58 al. 1 let. b LIFD dans le calcul de l'IFD et 12 al. 1 let. h LIPM dans celui de l'ICC. 12) En l'espèce, la recourante, qui a pris l'option d'emprunter des fonds pour financer ses immeubles, se devait d'appliquer un taux d'intérêt d'un quart de point supérieur au taux d'intérêt moyen pratiqué sur ses propres charges conformément à la lettre circulaire. Celui-ci correspondant au taux d'intérêt moyen de 3,441 % retenu par l'AFC-GE, qu'elle ne conteste pas, c'est un taux d'intérêt de 3,941 % qui doit être appliqué au montant moyen des avances à l'actionnaire consenties au 31 décembre 2008 et au 31 décembre 2009. La recourante ne remettant pas en question le montant moyen de celles-ci retenu par l'AFC-GE, soit CHF 591'743.-, l'intérêt qui doit être pris en considération pour la taxation s'élève à CHF 23'321.-, ce qui conduit à une reprise de CHF 5'850.- (CHF 23'321.- moins CHF 17'471.-). 13) Le recours sera rejeté. 14) Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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