

GE_GERICHTE A/2700/2010 vom 27. August 2013

GE Cour de justice, 2013-08-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2700_2010

FR: GE_GERICHTE A/2700/2010 du 27 août 2013

IT: GE_GERICHTE A/2700/2010 del 27 agosto 2013

Erwägungen

E. 2

ème section dans la cause ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE contre Madame et Monsieur P_____ représentés par Me Gilles Stickel, avocat et ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS _____ Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 12 mars 2012 (JTAPI/326/2012) EN FAIT 1) Madame et Monsieur P_____ ont été domiciliés dans le canton de Genève jusqu'au 28 février 2011. 2) Le 11 septembre 2006, Mme et M. P_____ ont retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC) leur déclaration fiscale 2005 pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) et pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD). Il en ressortait notamment que M. P_____, directeur exécutif de deux sociétés sises à Genève, avait réalisé à ce titre un revenu brut de CHF 404'000.-. Il détenait une fortune mobilière de CHF 693'407.-, dont CHF 122'598.- correspondaient à 49 actions de la société X_____ S.A. (ci-après : X _____), à Genève. La fortune mobilière de Mme P_____ se montait à CHF 102'047.-. Sous la rubrique « intérêts et dettes chirographaires » figurait notamment un prêt à M. P_____ octroyé par X_____ le 1 er janvier 2002, d'un montant de CHF 695'312.- pour CHF 15'300.- d'intérêts. 3) Selon les inscriptions figurant au registre du commerce de Genève, M. P_____ était administrateur unique et directeur général de X_____ depuis le 20 novembre 2000. Par décision du Tribunal de première instance de Genève du 28 novembre 2011, X_____, dont le capital-actions était de CHF 100'000.-, a été dissoute en application de l'art. 731b de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations - CO - RS 220), soit en raison de carences dans l'organisation de la société et la procédure de faillite a été suspendue faute d'actif le 15 février 2012 par le même tribunal. 4) Par courrier daté du 17 août 2009, l'AFC a communiqué aux contribuables : - un bordereau IFD 2005 de CHF 29'436.-, qui retenait un revenu imposable de CHF 317'000.- ; - un bordereau ICC 2005 de CHF 80'340,75, fondé sur un revenu imposable de CHF 312'088.- et une fortune imposable de CHF 318'128.-. 5) Le 17 août 2009, les contribuables ont adressé à l'AFC une réclamation contre les bordereaux susmentionnés, portant sur un élément de prévoyance professionnelle qui ne concerne pas la présente cause. 6) Le 24 août 2009, l'AFC a accusé réception de la réclamation, indiquant qu'une réponse leur parviendrait ultérieurement. 7) Les 14 octobre 2009 et 12 mars 2010, les contribuables se sont enquis de la suite donnée à leur réclamation. 8) Par pli recommandé du 15 avril 2010, l'AFC a informé les contribuables qu'en réponse (sic) à la réclamation du 17 août 2009, elle entendait rectifier en leur défaveur la taxation contestée en supprimant les intérêts de la dette relative à X_____. Ce prêt devait être considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice imposable en tant que revenu de participation. 9) Le 28 avril 2010, les contribuables ont répondu que jusqu'alors, elle avait admis qu'il s'agissait

bien d'un prêt d'X_____ à M. P_____ et l'avait taxé comme tel de 2002 à 2005. Depuis fin 2002, l'intéressé avait procédé à des remboursements pour un total de CHF 580'000.-. Les intérêts sur cette période s'étaient montés à CHF 106'000.- et avaient été capitalisés selon le taux recommandé par l'AFC. Ils demandaient à l'AFC de se déterminer sur leur réclamation et de reconsidérer son projet de rectification des taxations en cause.!

10) Le 7 juin 2012, le nouveau représentant des contribuables a indiqué à l'AFC que le 21 janvier 2005, le service de la taxation des personnes morales avait demandé à X_____ des renseignements pour la période fiscale 2002 concernant deux prêts quelle avait octroyé à ses actionnaires, l'un de CHF 1'340'507,21 accordé à M. P_____, l'autre de CHF 1'379'720,14 ne concernant pas le contribuable. X_____ avait répondu qu'il n'y avait pas de convention écrite de prêt. La taxation 2002 d'X_____, en force depuis le 26 décembre 2005, n'avait pas donné lieu à une quelconque rectification concernant le prêt à M. P_____. Suite à cette intervention de l'AFC, la société avait en revanche rédigé un contrat en bonne et due forme pour le prêt octroyé à M. P_____, prévoyant notamment un plan de remboursement.!

M. P_____ avait, dans les grandes lignes, remboursé le prêt à X_____ conformément au plan, avec un taux d'intérêt de 3,25% recommandé par l'AFC. Le montant dû en juin 2012 était de CHF 556'669,97.

11) Par deux décisions distinctes pour l'IFD 2005 et pour l'ICC 2005 du 16 juillet 2010, l'AFC a admis la réclamation des contribuables pour l'élément de prévoyance professionnelle et a rectifié en leur défaveur leurs taxations IFD et ICC 2005, « en conformité avec la taxation d'X_____ du 4 décembre 2006 », en considérant le prêt de CHF 696'312.- comme une distribution cachée de bénéfice imposable en tant que revenu de participation et en supprimant la dette envers X_____ et les intérêts y relatifs. Deux bordereaux rectificatifs leur étaient adressés :

- un bordereau IFD 2005 de CHF 112'470.-, qui retenait un revenu imposable de CHF 978'000.- ;

- un bordereau ICC 2005 de CHF 303'504.85, fondé sur un revenu imposable de CHF 972'700.- et une fortune imposable de CHF 1'013'440.-.

12) Par acte du 23 juillet 2010, complété le 25 août 2010 dans le délai imparti par l'instance saisie, les contribuables ont recouru auprès de la commission cantonale de recours en matière administrative, remplacée le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les décisions susmentionnées, concluant à leur annulation sur le point de la rectification en leur défaveur.!

Le 25 novembre 2005, l'AFC avait notifié à X_____ trois bordereaux rectificatifs pour les périodes fiscales 2002, 2003 et 2004, reprenant les prêts aux actionnaires qu'elle considérait comme prêts simulés. Cela n'avait eu aucune répercussion sur les taxations des époux P_____. Le 4 décembre 2006, l'AFC avait notifié à X_____ un bordereau pour la période fiscale 2005 comportant une reprise identique, sans répercussion sur la taxation des époux P_____ jusqu'à leur réclamation du 17 août 2009. L'AFC avait également notifié à X_____ les taxations 2006 à 2008 sans aucune indication aux contribuables, alors que M. P_____ continuait de rembourser sa dette. Durant les trois dernières années, il avait ainsi versé CHF 136'522.-, dont l'autorité aurait à tout le moins dû tenir compte dans les bordereaux rectificatifs. Le prêt octroyé à M. P_____ était réel. Il remontait à 2002 et il avait été régulièrement remboursé. L'intéressé était un débiteur solvable, avec des revenus élevés. Il était propriétaire d'un bien immobilier certes hypothéqué mais d'une valeur vénale d'environ CHF 2'000'000.-. A fin 2008, il avait remboursé plus de 45% du montant dû. Jusqu'au revirement tardif opéré par l'AFC le 16 juillet 2010, M. P_____ était fondé à croire que sa situation d'emprunteur était admise par l'autorité fiscale, conformément au principe de la bonne foi.

13) Le 19 janvier 2011, l'AFC a

conclu au rejet du recours.![endif]>![if> Les considérations relatives aux taxations d'X_____ n'étaient pas susceptibles de modifier l'issue du litige, puisqu'elles concernaient un autre contribuable et se rapportaient en outre à des années fiscales postérieures à celle visée. Le prêt octroyé par X_____ à son actionnaire avait été conclu oralement en 2002 et formalisé le 11 février 2005, après que les autorités fiscales avaient interpellé X_____. La valeur nominale du prêt et ses modalités de remboursement n'avaient pas été fixées immédiatement. Il n'y avait pas de délai de dénonciation ni de garanties offertes. Le contrat de 2005, signé par M. P_____ pour les deux parties, ne prévoyait aucun effet rétroactif à 2002. Un tel prêt n'aurait pas été accordé si celui-ci n'avait pas été actionnaire de la société prêteuse. Les remboursements allégués par M. P_____ n'étaient pas démontrés. L'AFC n'avait pas promis aux contribuables de ne pas considérer la dette simulée comme une prestation appréciable en argent et l'absence de reprise pour les années 2002 à 2004 ne leur conférait aucun droit acquis. Selon le principe de l'étanchéité des exercices, il n'y avait pas lieu de tenir compte des amortissements allégués pour les années 2006 à 2008. 14) Dans le dossier produit par l'AFC figuraient les déclarations fiscales 2002, 2003 et 2005 d'X_____, avec la mention qu'elles étaient couvertes par le secret fiscal.![endif]>![if> 15) Par jugement du 12 mars 2012, le TAPI a admis le recours des époux P_____ et a renvoyé le dossier à l'AFC pour nouvelles décisions de taxation.![endif]>![if> Il était établi que le prêt litigieux avait été accordé plusieurs années avant la période fiscale 2005 et l'AFC n'avait pas démontré qu'X_____ aurait, au cours de cette période, consenti une quelconque prestation à son actionnaire. Il ressortait des comptes de la société que la créance litigieuse figurait régulièrement à son bilan et qu'aucun amortissement n'avait été enregistré en 2005 en dehors des remboursements effectués par M. P_____. Pour l'année 2005, ce dernier n'avait donc bénéficié d'aucune prestation appréciable en argent. 16) Le 23 avril 2012, l'AFC a recouru auprès de de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement susmentionné, concluant implicitement à son annulation.![endif]>![if> Le prêt octroyé par X_____ à son actionnaire était un prêt simulé ultérieurement. Depuis 2006, le contribuable n'avait plus remboursé le prêt, alors même qu'il disposait d'une fortune relativement conséquente. C'était un indice de son absence de volonté de rembourser, donc de l'existence d'un acte simulé pour 2005. Par ailleurs, ses revenus ne permettaient pas d'assumer un tel montant et aucune garantie n'avait été fournie. Ce prêt simulé constituait un remboursement d'apport prohibé. 17) Le 22 juin 2012, les époux P_____ ont conclu au rejet du recours. ![endif]>![if> Le prêt litigieux n'était pas simulé. Il avait été remboursé à près de 46% entre 2002 et 2008 et les intérêts avaient été régulièrement acquittés. Son montant n'était pas disproportionné eu égard à la situation financière des contribuables. M. P_____ n'avait à aucun moment manifesté la volonté de se soustraire à ses engagements et X_____ n'avait procédé à aucun amortissement de la dette contractée au-delà des remboursements effectués. Il n'y avait aucun remboursement d'apport prohibé. 18) Le 23 juillet 2012, l'AFC a persisté dans son recours.![endif]>![if> 19) Sur quoi les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.![endif]>![if> EN DROIT 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 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).![endif]>![if> 2) Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_835/2012 du 1 er avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/197/2013 du 26 mars 2013 ; ATA/724/2012 du 30 octobre 2012 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 ; ATA/93/2005

du 1^{er} mars 2005 ; ATA/877/2004 du 9 novembre 2004).! [endif]> [if> En l'espèce, l'IFD est soumis à la LIFD, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Quant à l'ICC, le 1^{er} janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LITT - D 3 08) dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPPI-V). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. Le recours concernant la période fiscale 2005, le droit dans sa teneur à cette date est applicable (aLIPPI-V). 3) En matière d'IFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD) y compris les prestations en nature (art. 16 al. 2 LIFD). Sont imposables à ce titre tous les revenus provenant d'une activité dépendante, soit d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, inclus les revenus accessoires, soit les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, primes, gratifications, pourboires, tantièmes et autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD). Sont également taxables à ce titre les dividendes, parts de bénéfice provenant de participations de tous genres (art. 20 al. 1 let. c LIFD).! [endif]> [if> Des règles similaires se retrouvent en matière d'ICC (art. 1 al. 1 aLIPP art. 2 aLIPP-IV pour les revenus de l'activité lucrative dépendante ; art. 6 let. c aLIPP-IV pour les dividendes ou parts de bénéfice et autres avantages appréciables en argent provenant de participations). 4) a. Pour la fixation de l'IFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables, les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD (art. 25 LIFD). ! [endif]> [if> Peuvent notamment être déduits les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune. Ne sont pas déductibles les intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique avec laquelle elle a des liens étroits ou qui détient une part importante de son capital à des conditions nettement plus avantageuses que celles qui sont habituellement proposées aux tiers (art. 33 al. 1 let. a). b. L'art. 6 al. 1 aLIPP-V a une teneur identique. 5) a. Selon l'art 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Elles fixent, dans la décision de taxation, les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net imposable), le taux et le montant de l'impôt (art. 131 al. 1 LIFD).! [endif]> [if> b. En matière cantonale, aux termes de l'art. 36 al. 2 LPFisc, la décision de taxation doit fixer les éléments imposables, les éléments déterminants pour le taux d'imposition, le montant de l'impôt et, le cas échéant, la période pour laquelle l'impôt est prélevé. 6) Saisie d'une réclamation, l'autorité fiscale peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier, que ce soit pour l'IFD (art. 135 al. 1 LIFD) ou pour l'ICC (art. 43 LPFisc).! [endif]> [if> En l'espèce, l'AFC a modifié les taxations IFD et ICC 2005 des contribuables dans le cadre des procédures de réclamation contre les bordereaux communiqués le 17 août 2009. Les intéressés ont été informés de l'intention de l'AFC et de l'objet de la rectification défavorable le 15 avril 2010. Ils ont eu l'occasion de faire valoir leur point de vue. La procédure a donc été respectée. 7) 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 fiscale ou la suppriment. Il incombe ainsi 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 fournissent

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. Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie. Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.2 et la jurisprudence citée).

8) L'AFC a considéré que le montant de CHF 695'312.- déclaré comme prêt d'X_____ à M. P_____ par les contribuables comme étant en réalité une prestation appréciable en argent de la société à son actionnaire.

a. Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants ; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (ATF 119 Ib, 431, cons. 2b, p. 435).

b. 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 ; 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 ; 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. Selon la jurisprudence, il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles devaient la reconnaître (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008 ; ATA/633/2011 et ATA/152/2011 précités ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4e éd., 2012, p. 236 n. 41 et les références citées).

9) Dans le cas particulier, il est établi que M. P_____ a bénéficié en 2002 de la remise d'un montant non précisé de l'ordre de CHF 1'000'000.- par la société anonyme dont il était alors actionnaire et administrateur unique. Cette opération a été qualifiée de prêt par les parties, qui n'ont pas conclu de convention écrite à ce moment. L'existence et la teneur d'éventuelles modalités de rémunération et remboursement qui auraient été fixées à ce moment ne peuvent ainsi être démontrées. M. P_____ n'allègue par ailleurs avoir dû fournir des garanties.

C'est le 11 février 2005, qu'X_____ et l'intéressé ont formellement conclu un contrat de prêt écrit, portant sur un montant de CHF 950'000.-, prévoyant des modalités de remboursement et des intérêts. M. P_____ a signé le document pour les deux co-contractants. Selon les explications des intimés, c'est l'intervention de l'AFC auprès d'X_____ qui a amené cette dernière à formaliser cette relation financière avec son actionnaire. Ainsi X_____ a remis à son actionnaire et unique administrateur un montant équivalent à neuf à dix fois son capital-actions, sans la moindre garantie, ni même en prévoir initialement le remboursement. Dans cette opération le représentant unique de la créancière et l'emprunteur ne font qu'un. Dans ce contexte l'inscription de la dette de l'actionnaire dans les comptes de la société ne peut être considérée comme contre-prestation. On ne voit pas qu'un tiers ait pu obtenir d'X_____ un tel prêt d'abord sans conditions en 2002 puis aux conditions fixées en 2005 de la société. Seul organe de la société, M. P_____ ne pouvait que se rendre de compte du fait qu'il obtenait d'X_____ des facilités financières sans que cette dernière ne dispose de contrepartie valable. On relèvera à cet égard que les recourants ont indiqué que les 25 novembre 2005 et 4 décembre 2006, l'AFC avait notifié à X_____ des bordereaux rectificatifs pour les périodes fiscale 2002, 2003 et 2004 et un bordereau ordinaire pour la période fiscale 2005, reprenant le prêt

litigieux en le considérant comme prêt simulé. Ils ne soutiennent pas, ni l'AFC, que ces décisions, antérieures aux décisions sur réclamation du 16 juillet 2010, aient été contestées par M. P_____ au nom d'X_____. Au vu de ce qui précède l'AFC disposait d'éléments pertinents pour estimer que le prêt litigieux était simulé. L'argumentation des intimés, qui supportent le fardeau de la preuve du contraire, ne permet pas une autre appréciation. Le seul argument du TAPI pour appuyer la position contraire, à savoir que le prêt avait été amorti de manière usuelle dans les comptes de la société, s'en tient à un élément isolé qui s'avère n'avoir qu'une portée purement formelle en regard de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce. 10) La rectification d'imposition contestée concerne l'année 2005. Elle ne peut porter que sur les éléments pertinents pour cette période fiscale, en vertu du principe de l'étanchéité des exercices. Peu importe à cet égard qu'elle ait rendu sa décision en 2010. Les recourants ne peuvent ainsi lui reprocher de n'avoir pas tenu compte des remboursements du prêt intervenus au cours des périodes fiscales suivantes pour fixer le montant repris.!

11) Le recours sera admis. Le jugement du TAPI sera annulé et les décisions sur réclamations du 16 juillet 2010 seront intégralement rétablies, de même que les bordereaux rectificatifs IFD et ICC 2005 du même jour.!

Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge des époux P_____ et aucune indemnité de procédure ne leur sera allouée (art. 87 LPA). * * * * *

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