

# GE\_GERICHTE A/887/2020 vom 30. November 2021

GE Cour de justice, 2021-11-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_887\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_887_2020)

FR: GE\_GERICHTE A/887/2020 du 30 novembre 2021

IT: GE\_GERICHTE A/887/2020 del 30 novembre 2021

## Regeste

OBJET DU LITIGE;PRINCIPE DE LA CÉLÉRITÉ;PRESCRIPTION;ÉVASION FISCALE;PRÊT À USAGE;DÉDUCTION DES INTÉRÊTS PASSIFS;IMPÔT SUR LA FORTUNE;IMPÔT SUR LE REVENU;FARDEAU DE LA PREUVE;ÉTANCHÉITÉ;FRAIS DE CONSTRUCTION;IMPUTATION DES PERTES | Recours contre un jugement du TAPI confirmant des reprises effectuées par l'AFC-GE dans le cadre de la taxation de la recourante. Absence de violation du principe de la célérité. Refus de déduction du prêt accordé par le père de la recourante par le biais de sa société « offshore » pour financer l'activité de promotrices immobilières de cette dernière avec sa sœur et des intérêts y relatifs : examen des conditions de l'évasion fiscale, en l'occurrence réalisées. Refus de déduction d'une reconnaissance de dette et des intérêts liés : ladite reconnaissance ne repose sur aucune cause valable à teneur du dossier, alors que le fardeau de la preuve reposait sur la recourante, s'agissant d'un élément diminuant sa taxation. Refus d'admission de frais allégués de liquidation pour déterminer le coût de construction d'immeubles, ayant eu un impact sur le bénéfice des ventes opérées dans ces immeubles et sur la valeur à l'actif de ceux-ci : les plans financiers validés par la direction générale du logement ne lient que l'autorité concernée et non les autorités fiscales et il appartenait à la recourante de prouver par pièces les coûts de construction, ce qu'elle n'a pas fait. Reprise liée à un remboursement par une locataire confirmée : remboursement comptabilisé à tort comme apport au compte crédit du compte courant actionnaire sans influence sur le résultat, alors qu'il aurait dû être comptabilisé comme produit affectant le résultat. Vu la confirmation des reprises, pas de rectification des pertes reportées autre que celle prononcée par le TAPI. Recours rejeté. | LPA.65; LPA.69; Cst.29.al2; Cst.29.al1; LIFD.120; LPFisc.22; LHID.47.al1; LIPP.46; LHID.13.al1; LIPP.47.letf; LIPP.56; LIFD.25; LIPP.28; LIFD.27.al1.letd; LIPP.30.letj; LHID.10.al1.lete; LIFD.33.al1.leta; LIPP.34.leta; LHID.9.al2.leta; CC.8; LIPP.47.leta; LIPP.49; LHID.17.al1; LHID.14.al1; LIPP.51; LIFD.18; LIPP.19; LHID.7.al1; LHID.8.al1; LIFD.58.al1.letc; LIPM.12.al1.letj; LIFD.27.al2.letb; LIFD.31.al1; LHID.10.al2; LIPP.30.letf 1ère phrase

## Erwägungen

### E. 18

avril 2006 consid. 3.2 et les références citées). Dans sa jurisprudence subséquente, le Tribunal fédéral a plutôt considéré que la violation du principe de la célérité en matière fiscale était possible mais ne libérerait de toute façon pas le contribuable du paiement de l'impôt qui était dû (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_642/2008 du 12 décembre 2008 consid. 4.2 ; 2A.455/2006 du 1 er mars 2007 consid. 3.3.2). c. La prescription ou la péremption sont des questions de droit matériel que la chambre administrative, à l'instar du Tribunal fédéral, examine d'office lorsqu'elles jouent en faveur du contribuable (ATF 138 II 169 consid. 3.2 ;

arrêt du Tribunal fédéral 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 4 ; ATA/1249/2020 du 8 décembre 2020 consid. 3a ; ATA/600/2020 du 16 juin 2020 consid. 4b). Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale, sous réserve des art. 152 et 184 LIFD, respectivement 61 et 77 LPFisc (non pertinents en l'espèce ; art. 120 al. 1 LIFD ; art. 47 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 ; art. 22 al. 1 LPFisc). La prescription ne court pas ou est suspendue pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision (let. a), aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné (let. b), aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour (let. c ; art. 120 al. 2 LIFD ; art. 22 al. 2 LPFisc). Un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (let. a), lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt (let. b), lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée (let. c), lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal (let. d ; art. 120 al. 3 LIFD ; art. 22 al. 3 LPFisc). La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LIFD ; art. 47 al. 1 LHID ; art. 22 al. 4 LPFisc). Selon la jurisprudence, toutes les mesures des autorités tendant à la fixation de la prétention fiscale et portées à la connaissance du contribuable, de mêmes que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; 137 I 273 consid. 3.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_937/2019 du 8 juin 2020 consid. 4.1). Le Tribunal fédéral a notamment mentionné comme acte interruptif de la prescription l'annonce ou l'accomplissement d'un contrôle des livres (ATF 126 II 1 consid. 2c ; arrêt 2C\_810/2017 du 16 août 2018 consid. 4.1). L'information de l'ouverture d'une procédure pour tentative de soustraction d'impôt constitue une mesure par laquelle l'autorité fiscale signale au contribuable sa volonté de procéder par la suite à sa taxation et relève ainsi d'un cas d'application de l'art. l'art. 22 al. 3 let. a LPFisc (ATF 139 I 64 consid. 3.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C/74/2021 du 26 juillet 2021 consid. 4.2). d. En l'espèce, l'autorité intimée a émis les bordereaux litigieux concernant la période fiscale 2010 le 16 mai 2018, et par rapport aux périodes fiscales 2011 à 2015, le 12 novembre 2018. Avant cela, elle avait procédé à un contrôle sur place concernant l'année 2010 et à plusieurs demandes d'informations concernant les années 2010 et 2011, puis concernant également les années fiscales 2012 à 2015, avait informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure pénale pour tentative de soustraction d'impôt en particulier pour l'ICC, l'IFD et l'IS 2010 et 2011, notamment en relation avec le prêt de F\_\_\_\_\_, et avait mené plusieurs entretiens, en premier concernant les années fiscales 2010 et 2011 puis portant également sur les autres années fiscales. Elle avait par ailleurs envoyé deux courriers spécifiques d'interruption de la prescription, les 27 novembre 2015 pour l'année 2010 et 21 novembre 2017 notamment pour les années 2012 à 2015. La prescription a ainsi été interrompue à plusieurs reprises pour chacune des années litigieuses avant son échéance et n'était dès lors pas acquise lors du prononcé des bordereaux litigieux. Elle a depuis lors été suspendue tant par la procédure de réclamation que par la procédure de recours, de sorte que le délai de prescription relatif de cinq ans n'est pas atteint, pas plus que le délai absolu de quinze ans. La recourante se plaint néanmoins d'une violation du principe de la célérité. Il est vrai que l'autorité intimée a émis le bordereau de taxation 2010 le

16 mai 2018, et ceux concernant les années fiscales 2011 à 2015, le 12 novembre 2018, ceci alors qu'elle avait informé la contribuable de l'ouverture d'une procédure de tentative de soustraction fiscale pour les années 2010 et 2011 le 18 décembre 2012, cinq à six ans auparavant. Par ailleurs, la procédure a certes connu des périodes où l'activité de l'autorité intimée a été moindre, en particulier en 2015, 2016 et 2017, uniquement marquées, après le 13 février 2015, par les deux courriers interruptifs de la prescription des 27 novembre 2015 et 15 novembre 2016 jusqu'au courrier de relance de la recourante du 10 juillet 2017. Toutefois, il n'en demeure pas moins qu'il n'y a pas eu d'année dépourvue d'activité de l'autorité intimée et que la recourante – qui avait pour chaque année déposé sa déclaration fiscale, avait connaissance du fait que l'autorité intimée instruisait certains points qu'elle estimait devoir faire l'objet de reprises et savait qu'elle devait faire l'objet d'une taxation pour chacune de ces années – ne l'a relancée qu'en juillet 2017, ceci sans la mettre formellement en demeure de rendre des décisions. L'autorité intimée a donné suite à cette relance, des échanges de courriels, des entretiens les 17 novembre 2017 et 30 janvier 2018 et un courrier d'interruption de la prescription et de demande de renseignements le 21 novembre 2017 s'en étant ensuivi et ayant mené au prononcé des bordereaux litigieux. Par ailleurs, si la durée des procédures de taxation, surtout par rapport aux années fiscales concernées les plus anciennes, est regrettable, elle n'en demeure pas moins conforme aux règles en matière de prescription. Constitue en outre un élément à prendre en compte, comme l'allègue l'autorité intimée, le fait que cette dernière a dû traiter de manière coordonnée trois dossiers pour les années fiscales 2010 à 2015 concernées, la recourante ayant eu connaissance d'au moins un de ces dossiers parallèles, dans le cadre duquel des courriers conjoints, figurant au dossier, ont été adressés à l'autorité intimée, mais ayant selon toute vraisemblance également eu connaissance du troisième dossier, les contribuables concernés ayant agi à certaines occasions comme ses représentants dans la présente procédure. Dans ces circonstances, il ne peut être retenu l'existence d'une violation du principe de célérité, justifiant d'annuler la décision litigieuse. Le TAPI était donc fondé à écarter ce grief. 6) La recourante conteste le refus de déduction du prêt de CHF 51'000'000.- accordé par F\_\_\_\_\_ dans le cadre de l'activité de promotrice immobilière exercée avec sa sœur pour le calcul de l'impôt sur la fortune ainsi que le refus de déduction des intérêts desdits prêt pour le calcul de l'impôt sur le revenu. a. L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette après déductions sociales (art. 13 al. 1 LHID ; art. 46 LIPP). La fortune inclut les éléments composant la fortune commerciale (art. 47 let. f LIPP). Sont déduites de la fortune brute les dettes chirographaires ou hypothécaires justifiées par titres, extraits de comptes, quittances d'intérêts ou déclaration du créancier (art. 56 al. 1 LIPP). Il ne peut être déduit que les dettes effectivement dues par le contribuable (art. 56 al. 2 1<sup>ère</sup> phr. LIPP). L'impôt sur la fortune a pour objet la différence positive entre les actifs et les dettes du contribuable. Ce dernier peut déduire de sa fortune les dettes effectives. Les dettes prescrites, simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives ne sont en principe pas déductibles. En revanche, l'échéance de la dette ne constitue pas une condition à la déductibilité de celle-ci (ATF 138 II 311 consid. 3.3.1 s). Seules les dettes grevant effectivement la substance économique du patrimoine du contribuable sont déductibles. Tel est le cas s'il y a un risque sérieux que celui-ci doive s'en acquitter (Markus REICH, Steuerrecht, 2009, § 14 n. 32 ; Ernst HÖHN/Robert WALDBURGER, Steuerrecht, vol. I, 9<sup>ème</sup> éd., 2001, § 15 n. 22). b. 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, respectivement 29 à 37 LIPP (art. 25 LIFD ; art. 28 LIPP). Les contribuables exerçant une

activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD ; art. 30 1<sup>ère</sup> phr. LIPP). Font notamment partie de ces frais les intérêts des dettes commerciales (art. 27 al. 1 let. d LIFD ; art. 10 al. 1 let. e LHID ; art. 30 let. j LIPP). Sont notamment déduits du revenu les intérêts passifs privés à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de CHF 50'000.-. 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 LIFD). Sont notamment déduits du revenu les intérêts des dettes échus pendant la période déterminante à concurrence du rendement de la fortune augmenté de CHF 50'000.-, à l'exclusion des intérêts des prêts qu'une société de capitaux accorde à une personne physique la touchant de près ou ayant une participation déterminante à son capital et dont les conditions diffèrent de façon importante des clauses habituellement convenues dans les relations d'affaires entre tiers ; dans ce cas, seule la part excédentaire n'est pas déductible. L'art. 30 let. j LIPP demeure réservé (art. 9 al. 2 let. a LHID ; art. 34 let. a LIPP). Les intérêts de dettes commerciales sont déductibles sans limites, étant des dépenses justifiées par l'usage commercial. La restriction de l'art. 33 al. 1 let. a LIFD pour les intérêts de dettes privées ne leur est pas applicable (art. 27 al. 2 lit. d LIFD ; Yves NOËL in Yves NOËL/Florence AUBRY GIRARDIN, Commentaire de la LIFD, n. 44 ad art. 27 LIFD et n. 11 ad art. 33 LIFD ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5<sup>ème</sup> éd., 2021, n. 330 p. 207). Si la nature commerciale de la dette n'est pas remise en cause, l'autorité de taxation ne saurait en contester la nécessité ni l'ampleur. Il n'y a donc pas de règles de sous-capitalisation pour l'activité indépendante. Les prêteurs peuvent être des banques, des fournisseurs, d'autres tiers, personnes physiques ou sociétés ou même le conjoint de l'indépendant. L'indépendant, en revanche, ne saurait s'accorder un prêt à lui-même, de sa fortune privée à sa fortune commerciale (Yves NOËL, op. cit., n. 45 ad art. 27). En principe, les dettes sont traitées de commerciales, suivant le critère de l'utilisation des fonds étrangers (Xavier OBERSON, op. cit., n. 330 p. 207). c. Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale :

- lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi,
- lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été arbitrairement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée, et
- lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_470/2018 du 5 octobre 2018 consid. 5.5).

Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 142 II 399 consid. 4.2 ; 138 II 239 consid. 4.1 ; 131 II 627 consid. 5.2). L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en œuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est bien plutôt réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui abstraction faite des aspects fiscaux va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule

volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 142 II 399 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_80/2021 du 29 juillet 2021 consid. 3.1). 7) a. En l'espèce, la recourante a chaque année déclaré le prêt de F\_\_\_\_\_ comme passif commercial ainsi que les intérêts y relatifs comme charges commerciales, que l'autorité intimée a refusé de prendre en considération pour le calcul de l'ICC et de l'IFD, ce que le TAPI a confirmé et ce que la recourante conteste. Or, le prêt de F\_\_\_\_\_ constitue en principe une dette devant être déduite de la fortune pour déterminer la fortune imposable et, s'agissant d'une dette commerciale, ses intérêts doivent en principe être déduits, sans limite, pour la détermination du revenu imposable. Néanmoins, l'autorité intimée a refusé ces déductions, car elle a retenu l'existence d'une évasion fiscale, tandis que l'instance précédente n'a pas tranché cette question, ayant retenu un prêt simulé. Toutefois, la question du prêt simulé a plus particulièrement été développée en relation avec le traitement fiscal du prêt par rapport à la société prêteuse et à l'actionnaire bénéficiaire, lesquels ne sont dans le cas d'espèce tous deux pas domiciliés en Suisse et ne sont pas concernés par le présent litige, et cette théorie ne s'applique a priori pas aux prêts commerciaux, admis, de sorte que la chambre administrative examinera la présente espèce sous l'angle de l'évasion fiscale. En l'occurrence, le 29 décembre 2009, F\_\_\_\_\_, société « offshore » détenue par le père et la tante de la recourante, a accordé à cette dernière et à sa sœur un prêt de CHF 51'950'000.-, destiné à rembourser le prêt dénoncé par H\_\_\_\_\_, contracté dans le cadre de leur activité de promotrices immobilières. Ce nouveau prêt était soumis à des intérêts annuels de 5 %, payables semestriellement, et était conclu pour une année, avec reconduction tacite d'année en année sauf avis contraire dans le délai prévu. Sous ces aspects, le prêt de F\_\_\_\_\_ est identique à celui qui l'a précédé, accordé par H\_\_\_\_\_. Toutefois, le prêt de F\_\_\_\_\_ ne prévoyait aucune garantie et ne contenait pas d'autres dispositions. Contrairement à ce qu'affirme la recourante, ce prêt n'est ainsi pas en tous points similaire à celui octroyé par H\_\_\_\_\_, lequel était garanti par la tante de la recourante et était soumis aux conditions générales applicables, auxquelles le contrat renvoyait. Or, l'on ne peut que rejoindre la constatation de l'autorité intimée, à savoir que pour un prêt d'une telle importance – près de CHF 52'000'000.- –, il est pour le moins inadapté de ne prévoir aucune garantie et de conclure un contrat si concis, ceci d'autant plus au regard, d'une part, du contexte de la crise économique et, d'autre part, des comptes des deux sœurs. En effet, au 31 décembre 2009, le bilan de l'activité des deux sœurs enregistrait une perte de CHF 1'805'115.-, qui s'ajoutait aux pertes reportées de CHF 47'731'600'64.-. Il présentait des fonds propres négatifs de CHF 52'769'996.86 (capitaux propres de CHF -50'964'881.86 + perte de CHF -1'805'115.-). Leurs dettes hypothécaires se montaient à CHF 40'553'450.- et le total de leurs dettes à long terme à CHF 103'007'119.40, pour des actifs immobilisés de CHF 47'514'672.60 et des actifs de CHF 50'490'758.54. Si la recourante argue que la valeur comptable de leurs biens immobiliers ne correspondait pas à leur valeur vénale et affirme en outre que leur patrimoine immobilier avait une valeur vénale supérieure déjà en 2009, puis a encore pris une grande valeur les années suivantes, c'est bien sur les comptes qu'un organisme de prêt se fonde pour examiner la situation financière d'une société, en l'absence de documents démontrant une situation différente, pour déterminer l'opportunité d'accorder un prêt à celle-ci. Or, la recourante n'a pas démontré que la valeur vénale du parc immobilier aurait été évaluée dans la perspective de la reprise du prêt en décembre 2009. Les estimations des immeubles versées à la procédure datent en effet d'avril 2012 et le tableau de valeur de ces derniers en 2013 et en 2020, outre

de n'avoir aucune force probante, concerne des années encore postérieures. Par ailleurs, contrairement à ce qu'affirme la recourante, la M\_\_\_\_\_ n'était pas prête à reprendre le prêt aux mêmes conditions que F\_\_\_\_\_. D'une part, l'offre de celle-ci date du 9 juin 2009 et est donc antérieure de plusieurs mois à la résiliation du prêt par H\_\_\_\_\_, de sorte qu'il n'est pas évident qu'elle ait encore été valable au moment de ladite résiliation. Au contraire, les deux sœurs elles-mêmes ont indiqué à l'autorité intimée en décembre 2013 que la banque avait entretemps modifié ses conditions de prêt, qui n'étaient alors plus du tout favorables, ce qui implique que l'offre de juin 2009 n'était plus valable en décembre 2009. D'autre part et surtout, cette offre prévoyait précisément des garanties sous la forme d'une affectation en gage et d'un nantissement des avoirs déposés sur un compte déterminé et renvoyait aux conditions générales du prêt, contrairement au prêt accordé par F\_\_\_\_\_. Il ressort ainsi de ce qui précède que F\_\_\_\_\_ a accordé un prêt dans des circonstances et à des conditions dans et auxquelles un tiers n'aurait jamais accepté d'en accorder un. La recourante a d'ailleurs elle-même admis implicitement ce qui précède dans ses réclamations, dans lesquelles elle a indiqué que le rôle des proches étant d'autant plus important dans les périodes de détérioration économique durant lesquelles la solidarité permettait précisément de sauvegarder l'entreprise, puis dans son recours devant la chambre administrative, dans lequel elle a affirmé que, s'agissant de relations de familles, les risques du crédit avaient fait l'objet de discussions informelles, sans que cela n'ait nécessité d'être consigné dans un document officiel. F\_\_\_\_\_ a du reste continué par la suite à se comporter d'une manière économiquement inadaptée par rapport à celle qu'aurait adopté un organisme de prêt tiers, le dossier dénotant plus souvent une capitalisation que le paiement des intérêts, ceux-ci ayant été capitalisés au deuxième semestre 2010, durant toute l'année 2011 puis 2012, au premier semestre 2013, au deuxième semestre 2014 et pendant toute l'année 2015, comme l'indiquent les montants du prêt chaque année combinés avec les différents relevés de comptes figurant au dossier et étant précisé que les amortissements, de CHF 1'800'000.-, CHF 668'038.75 et CHF 44'193.20 n'ont résorbé qu'une minime partie des intérêts capitalisés. Au vu de ce qui précède, le procédé choisi – soit la forme du prêt – doit être qualifié d'inadapté au but économique poursuivi, de sorte que l'autorité intimée était fondée à retenir que la première condition de l'évasion fiscale était réalisée. b. S'agissant de la deuxième condition, la recourante affirme que ce sont des raisons commerciales qui ont poussé les deux sœurs à conclure le prêt avec F\_\_\_\_\_, du fait de la résiliation du prêt par H\_\_\_\_\_, et non des motivations fiscales, tout en indiquant que la solution du financement par des proches avait permis d'assurer la pérennité de l'entreprise et le maintien du patrimoine familial, ceci d'autant plus dans un contexte de détérioration économique, durant lequel la solidarité permettait de sauver l'entreprise. Il ressort précisément de cette argumentation que, dans les circonstances qui prévalaient lors du refinancement de 2009, F\_\_\_\_\_, dépourvue de garanties, ne pouvait compter avec certitude sur le remboursement du prêt et qu'elle avait alors envisagé et accepté l'absence de remboursement de ce prêt, ceci en raison des liens familiaux, ce qui confirme la position de l'autorité intimée, qui a considéré que l'intention réelle des parties n'avait jamais été de conclure un réel prêt. Or, la forme du prêt, au contraire de celle de la donation ou de l'avance sur hoirie, permet la déduction dudit prêt dans le cadre de l'impôt sur la fortune et celle des intérêts dans le cadre de l'impôt sur le revenu, en l'occurrence sans taxation en Suisse de la créance résultant du prêt et du revenu découlant du paiement des intérêts, puisque F\_\_\_\_\_ est domiciliée à l'étranger, permettant ainsi d'économiser des impôts, but que ne pouvait qu'avoir le choix de la forme, inadaptée aux données économiques, du prêt par une société détenue par des

proches. L'autorité intimée était par conséquent également fondée à retenir que la deuxième condition de l'évasion fiscale était réalisée. c. Par rapport à la dernière condition, la recourante soutient qu'il n'y aurait aucune économie d'impôt, puisqu'elle déduisait déjà auparavant le prêt et les intérêts lorsqu'elle était avec sa sœur débitrice de H\_\_\_\_\_.

Toutefois, c'est bien la taxation avec et sans la construction insolite qu'il convient d'examiner pour déterminer s'il existerait effectivement une notable économie d'impôt si le procédé était admis. Or, en comparant la taxation en admettant chaque année concernée la déduction d'un prêt ayant varié entre près de CHF 52'000'000.- et plus de CHF 59'000'000.- (la moitié correspondant à environ CHF 26'000'000.- et plus de CHF 29'000'000.-) et des intérêts à 5 % y relatifs à celle en refusant lesdites déductions, il est incontestable que l'admission du procédé conduirait à une économie substantielle d'impôt, vu les montants en jeu. L'autorité intimée a dès lors à juste titre retenu que la dernière condition de l'évasion fiscale était aussi réalisée, de sorte qu'elle était fondée à opérer les reprises litigieuses. Le grief sera écarté. 8) Les recourants contestent ensuite les reprises liées à la reconnaissance de dette de CHF 5'000'000.- et aux intérêts y relatifs. a. En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC - RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir 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 144 II 427 consid. 8.3.1 ; 140 II 248 consid. 3.5 ; 133 II 153 consid. 4.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 ; 2C\_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 ; 2C\_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2). b. En application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée ; à ce défaut, elle risquerait de se trouver indéfiniment liée par une erreur ou une omission qu'elle aurait pu commettre initialement (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_383/2011 du 31 octobre 2011 consid. 3.3). c. En l'espèce, la recourante ne conteste pas que l'autorité intimée pouvait, en vertu du principe d'étanchéité des périodes fiscales, statuer nouvellement sur l'admission de la déduction de la reconnaissance de dette de CHF 5'000'000.- et des intérêts y relatifs. Elle affirme cependant que l'instance précédente se serait laissée abuser par des explications nébuleuses sur le fait que la reconnaissance de dette ne devait pas être admise. La recourante affirme en effet que la reconnaissance de dette de M. D\_\_\_\_\_ envers G\_\_\_\_\_ en 1998 avait permis de trouver une solution avec cette banque, ce qui avait conduit les deux sœurs à ne plus jamais avoir affaire à celle-ci, ce qui démontrait que c'était par l'intervention de leur père que l'opération d'abandon de créance, qui avait largement profité à ces dernières, avait pu être réalisée. Selon son argumentation, M. D\_\_\_\_\_ avait assumé la reprise de dette de CHF 5'000'000.- de sorte qu'il était justifié de faire figurer cette dette au passif des deux sœurs, qui avaient bénéficié des mesures d'assainissement. Toutefois, les seules pièces figurant à la procédure concernant cette dette de CHF 5'000'000.- ne confirment pas les explications de la recourante, laquelle supporte le fardeau de la preuve, s'agissant d'éléments diminuant ses taxations. En effet, la convention avec G\_\_\_\_\_ indique très clairement que c'est M. D\_\_\_\_\_, et non ses deux filles, qui reconnaissait devoir un montant de CHF 5'000'000.-

à la banque et rien au dossier ne tend à démontrer qu'il n'aurait reconnu devoir ce montant que parce que ses deux filles auraient à leur tour reconnu lui devoir ce montant. En particulier, aucun document écrit ne le démontre. Or, grâce à la convention avec G\_\_\_\_\_, une dette personnelle de M D\_\_\_\_\_ de CHF 8'806'175.- s'est éteinte, celle-ci ayant été reprise par ses deux filles et incluse dans les créances ayant fait l'objet d'une compensation pour l'acquisition par G\_\_\_\_\_ de différents immeubles et d'une société immobilière appartenant aux deux sœurs. Par cette convention, ce dernier a par ailleurs été libéré des cautionnements. Cette convention a donc bien profité également à M. D\_\_\_\_\_, comme l'a retenu l'autorité intimée, de sorte que rien ne permet d'aboutir à la conclusion, à laquelle aucune substance n'est apportée, qu'il était justifié de faire figurer cette dette au passif de l'entreprise des deux sœurs. La reprise de créance par F\_\_\_\_\_ le 27 décembre 2007 n'apporte aucun éclairage nouveau par rapport à ce qui précède et est au surplus erronée en ce qu'elle affirme libérer les sœurs de leurs engagements envers G\_\_\_\_\_ selon la convention du 30 novembre 1998, engagements qui n'existent pourtant pas à teneur de dite convention. Dans ces circonstances, le TAPI était fondé à constater que la prétendue reconnaissance de dette par les deux sœurs envers leur père de CHF 5'000'000.- ne reposait sur aucune cause valable, et que la déductibilité de ce montant et des intérêts y relatifs ne pouvait qu'être refusée. Le grief sera écarté. 9) La recourante soutient ensuite que l'autorité intimée devait admettre les frais de liquidation de CHF 932'287.- pour déterminer le coût de construction des immeubles de la route K\_\_\_\_\_, et donc le bénéfice de ventes effectuées entre 2010 et 2013, ainsi que fixer la valeur de ceux-ci pour les années fiscales 2010 à 2015.

a. Sont notamment soumis à l'impôt sur la fortune les immeubles (art. 47 let. a LIPP). L'état de la fortune mobilière et immobilière est établi au 31 décembre de l'année pour laquelle l'impôt est dû (art. 49 al. 1 LIPP ; art. 17 al. 1 LHID). La fortune est estimée, en général, à la valeur vénale (art. 49 al. 2 LIPP ; art. 14 al. 1 LHID). Tout propriétaire qui fait construire un bâtiment nouveau ou qui, par des travaux quelconques, augmente la valeur d'un bâtiment ou d'une propriété, est tenu de faire au département, dans les douze mois qui suivent l'achèvement de la construction ou des travaux, une déclaration indiquant la nature, l'importance et la valeur des modifications ou des nouvelles constructions (art. 51 al. 1 LIPP). Le coût de ces constructions et travaux est intégré à la valeur fiscale (art. 51 al. 2 LIPP).

b. Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ; art. 7 al. 1 LHID ; art. 19 al. 1 1 ère phr. LIPP). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2 LIFD ; art. 8 al. 1 LHID ; art. 19 al. 2 LIPP).

c. En l'espèce, l'autorité intimée a indiqué que tous les éléments du coût de construction des immeubles aux 4 à 14, 16-18, 26-28 et 44 à 54, route K\_\_\_\_\_ avaient été justifiés par pièces, de sorte qu'ils avaient été admis, à l'exception du montant de CHF 932'287.-, diminuant la valeur comptable de ces immeubles de 2010 à 2015 et augmentant les plus-values enregistrées lors des ventes immobilières survenue dans ces immeubles en 2010, 2011, 2012 et 2013. La recourante affirme que ce montant correspondrait aux frais de liquidation de la SI et devrait être inclus dans le coût de construction. Pour ce faire, elle s'appuie sur les plans financiers adressés à la direction générale du logement sur lesquels figurent lesdits frais de liquidation, ce qui constitue selon elle une preuve suffisante du paiement du montant de CHF 932'287.-. S'agissant d'un élément diminuant sa charge fiscale, il appartenait à la recourante d'établir les coûts de construction par pièces. Or, les



plans financiers sont des documents établis spécifiquement à l'attention de la direction générale du logement, autorité qui applique une autre législation, à son propre domaine de compétence – lequel n'inclut pas le volet fiscal – et dont les décisions ne lient aucunement les autorités fiscales. Le fait qu'elle ait admis les plans financiers soumis ne revêt ainsi aucune pertinence dans le cadre du présent litige. Il revenait à la recourante d'établir que le montant de CHF 932'287.- devait être inclus dans les coûts de construction par d'autres moyens que les plans financiers, ce qu'elle n'a pas fait. L'AFC-GE était par conséquent fondée à considérer que des coûts de CHF 932'287.- n'étaient pas établis et à effectuer les reprises découlant de la diminution du coût de construction de ce montant, dont la quotité n'est en tant que telle pas contestée, et le TAPI était fondé à confirmer lesdites reprises. Le grief sera écarté. 10) La recourante affirme par ailleurs que les reprises liées au remboursement de CHF 153'192.- par la locataire de la rue L\_\_\_\_\_ effectuées par l'autorité intimée pour l'ICC et l'IFD 2010 ne seraient pas justifiées. a. Le bénéfice net imposable comprend notamment les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation (art. 58 al. 1 let. c LIFD par renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD ; art. 12 al. 1 let. j de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15 par renvoi de l'art. 19 al. 4 LIPP). b. En l'espèce, il n'est pas contesté que cette reprise correspond au remboursement du coût des travaux d'aménagement de CHF 1'531'940.- sur dix ans convenu lors de la conclusion du bail avec la locataire en 2000, correspondant à un montant annuel de CHF 153'194.-. S'agissant de l'année 2010, l'autorité intimée a constaté que le montant perçu durant cette année-là, de CHF 153'192.-, avait été comptabilisé dans les comptes de la société simple comme apport au crédit du compte courant actionnaire sans influence sur le résultat. En effet, les mensualités avaient tout d'abord été portées au débit du compte n o 1 \_\_\_\_\_ (O \_\_\_\_\_) et au crédit du compte n o 2 \_\_\_\_\_ (P \_\_\_\_\_), puis, en fin d'année, un montant global de CHF 153'192.- avait été débité du compte n o 2 \_\_\_\_\_ (P \_\_\_\_\_) et crédité du compte n o 3 \_\_\_\_\_ (Q \_\_\_\_\_) avec le libellé « Rbt pmt 2010 ref R\_\_\_\_\_ » (du nom de la locataire). Ces constatations de l'autorité intimée se vérifient dans les relevés de comptes de l'année 2010 annexés au rapport de contrôle sur place. L'autorité intimée a ensuite relevé que, sauf à considérer que les travaux n'aient pas été activés puis amortis au gré des ventes ou de manière volontaire, ce montant avait eu un impact sur le résultat de la société simple et aurait dû être comptabilisé comme un produit exceptionnel, s'agissant de remboursements de charges. La recourante se contente sur ce point d'affirmer que la comptabilisation a été faite conformément au décompte de gérance, sans critiquer précisément le raisonnement de l'autorité intimée. En particulier, elle ne conteste pas que ce montant a été comptabilisé comme apport au compte crédit du compte courant actionnaire, sans influence sur le résultat, et n'expliquent pas pourquoi l'autorité intimée aurait à tort considéré qu'il aurait eu une telle influence. Or, s'agissant de remboursement de charges, ce montant aurait dû être comptabilisé comme produit affectant le résultat, les recourants n'ayant au surplus jamais allégué que les travaux n'auraient pas été activés au bilan puis amortis, ce qui ne ressort pas non plus du dossier. Par conséquent, l'autorité intimée était fondée à effectuer et l'instance précédente à confirmer les reprises ICC et IFD liées à la rue L\_\_\_\_\_. Le grief sera écarté. 11) La recourante demande finalement la déduction des pertes telles que déclarées dans ses déclarations fiscales, sous réserve des reprises admises durant la procédure avant la chambre administrative. a. Les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées, font notamment partie des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 2

let. b LIFD). Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées (art. 31 al. 1 LIFD ; art. 10 al. 2 LHID ; art. 30 let. f 1 ère phr. LIPP). b. En l'espèce, compte tenu de la confirmation des reprises examinées par la chambre administrative, aucune nouvelle rectification des pertes reportées, autre que celle prononcée par le TAPI, n'a lieu d'être ordonnée. Le grief sera écarté. Dans ces circonstances, le recours, entièrement mal fondé, sera rejeté. 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 3'000.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 al. 1 LPA), et il ne sera pas alloué d'indemnité de procédure (art. 87 al. 2 LPA). \* \* \* \* \*

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