

GE_GERICHTE JTAPI/284/2022 vom 22. März 2022

GE Cour de justice, 2022-03-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_284_2022

FR: GE_GERICHTE JTAPI/284/2022 du 22 mars 2022

IT: GE_GERICHTE JTAPI/284/2022 del 22 marzo 2022

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal administratif de première instance connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale (art. 115 al. 2 et 116 al. 1 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11).

E. 2

Le recours a été interjeté en temps, dans les formes prescrites et devant la juridiction compétente au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

E. 3

À teneur de l'art. 60 let. a et b de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10), les parties à la procédure qui a abouti à la décision attaquée et toute personne qui est touchée directement par une décision et a un intérêt personnel digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée, sont titulaires de la qualité pour recourir.

- 8/12 - A/1619/2021

E. 4

Dans le domaine fiscal, ne revêt pas un intérêt actuel et pratique le recours du contribuable dont les conclusions, bien que tendant à l'annulation d'une décision de taxation, n'impliquent pas une diminution de l'impôt, en particulier lorsque la taxation est nulle (ATF 140 I 114 consid. 2.4.1). Un recours portant sur des reprises d'intérêts a été déclaré irrecevable, étant donné que ces reprises n'impliquaient pas une diminution de l'impôt sur le bénéficiaire, arrêté à CHF 0.- (JTAPI/1251/2018 du 17 décembre 2018).

E. 5

En l'occurrence, le bordereau d'IFD 2018 du 13 août 2020 arrête le bénéfice imposable de la recourante à zéro. Celle-ci ne dispose dès lors pas d'un intérêt actuel à le contester. Tel n'est pas le cas s'agissant de l'ICC, car le montant du capital imposable – qui fait l'objet du présent recours – n'est pas nul. Au vu de ce qui précède, le recours doit être déclaré irrecevable en tant qu'il concerne l'IFD et recevable à l'égard de l'ICC.

E. 6

La recourante conteste la reprise au titre de capital propre dissimulé, ainsi que des intérêts y relatifs.

E. 7

Aux termes de l'art. 30 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), le capital propre imposable de sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est augmenté de la part de leurs fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre. Selon les art. 12 let. f LIPM et 65 LIFD, les intérêts passifs imputables à la part de capital étranger économiquement assimilable au capital propre font partie du bénéfice imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives.

E. 8

Il peut y avoir un avantage important, pour une société de capitaux, à disposer des fonds nécessaires sous forme de prêt de l'actionnaire plutôt que de fonds propres, puisque les intérêts passifs dus sont déductibles du bénéfice imposable. Fiscalement, ce procédé n'est toutefois pas admis lorsque le prêt joue économiquement le rôle de fonds propres et qu'ainsi des intérêts passifs déductibles sont payés à l'actionnaire en lieu et place de dividendes (non déductibles) qui ne peuvent l'être. Ces fonds étrangers sont alors traités comme du capital propre dissimulé et les intérêts y relatifs ajoutés au bénéfice imposable. Le financement étranger est considéré comme économiquement assimilable au capital propre lorsque la société obtient l'apport des fonds en question d'un détenteur de parts ou d'une personne qui lui est proche, qu'elle n'aurait pas pu, par ses propres moyens, obtenir les fonds nécessaires de la part de tiers et qu'elle expose les fonds au risque inhérent à la marche des affaires dans une mesure inhabituelle (arrêt du Tribunal fédéral 2C_419/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.1.1, non publié aux ATF 142 II 355).

- 9/12 - A/1619/2021

E. 9

Selon le Tribunal fédéral (arrêt 2C_814/2015 du 20 avril 2017 consid. 7.4), pour établir si et dans quelle mesure une société possède du capital propre dissimulé, la circulaire n° 6 prévoit qu'il faut partir de la valeur vénale des actifs et fixe sur cette base les fonds étrangers que la société peut obtenir par ses propres moyens sous la forme d'un tableau. Dans ce tableau, est attribué à chaque catégorie d'actifs un pourcentage de sa valeur vénale représentant le montant maximum que la société pourrait obtenir d'un tiers (circulaire n° 6, ch. 2.1). En particulier, les « stocks de marchandises » sont supposés permettre à la société qui en est propriétaire d'obtenir des fonds étrangers à concurrence de 85 % de leur valeur vénale, tout comme les « créances pour livraisons et prestations », les « autres créances » et les « autres actifs circulants », alors que, pour les « liquidités », ce pourcentage s'élève à 100 %. La différence entre le prêt (dette) au bilan et le montant maximum ainsi déterminé, dans la mesure où les moyens en question ont été fournis par des détenteurs de parts ou des personnes qui leur sont proches, représente le capital propre dissimulé. Concernant l'origine du financement étranger, la circulaire retient que « seuls les fonds qui proviennent directement ou indirectement de détenteurs de parts ou de personnes qui leur sont proches peuvent constituer du capital propre dissimulé. Il n'y a pas de capital propre dissimulé si le capital étranger est fourni par des tiers indépendants et que ni les détenteurs de parts ni des personnes qui leur sont proches ne le garantissent. Demeure réservée la preuve qu'un rapport concret de financement est conforme aux conditions du marché » (circulaire n° 6, ch. 2.1).

E. 10

En pratique, la problématique du capital propre dissimulé concerne avant tout les prêts accordés directement par l'actionnaire ou un proche, dans une mesure qui excède ce qu'un

tiers aurait fourni, cet écart s'expliquant par les liens de participation. L'existence de capital propre dissimulé peut néanmoins se poser lorsqu'un tiers fournit le prêt. La circulaire n° 6 envisage à cet égard deux cas de figure. Dans le premier, le prêt est accordé directement par le tiers, mais indirectement par l'actionnaire ou le proche. Cette situation se présente lorsque le tiers n'intervient que comme un intermédiaire, les fonds provenant en réalité du porteur de parts ou du proche. Dans le second cas de figure, le prêt est accordé par un tiers et est « garanti » par l'actionnaire / le proche. La circulaire n° 6 adopte à cet égard une formulation négative en indiquant qu'« il n'y a pas de capital propre dissimulé si le capital étranger est fourni par des tiers indépendants et que ni les détenteurs de parts, ni des personnes qui leur sont proches ne le garantissent » (circulaire n° 6, ch. 2.1), étant rappelé que la preuve qu'un rapport concret de financement est conforme au marché reste réservée (circulaire n° 6, ch. 2.1 in fine). Lu a contrario, ce passage signifie que la garantie fournie par l'actionnaire ou un proche pour un prêt accordé par un tiers doit être assimilée à un prêt de l'actionnaire ou du proche (ATF 142 II 355 consid. 7.1).

E. 11

L'assimilation de la garantie fournie par l'actionnaire / le proche à la mise à disposition de fonds par celui-ci est conforme à l'art. 65 LIFD si cette garantie

- 10/12 - A/1619/2021 joue économiquement le rôle d'un prêt. Tel peut être le cas si la fortune personnelle de l'actionnaire ou du proche est mise à contribution comme substrat de responsabilité (« Haftungssubstrat ») en contrepartie du prêt accordé par le tiers. Dans une telle situation, la garantie peut être assimilée à un prêt du proche. La société peut toutefois apporter la preuve que le rapport de financement est conforme au marché (circulaire n° 6, ch. 2.1 in fine). Par ailleurs, si une société obtient le prêt par ses propres moyens (par exemple par la mise en gage de ses actifs d'une manière conforme au marché), il n'y a en principe pas de capital propre dissimulé, la garantie du proche apparaissant superfétatoire sur le plan économique (ATF 142 II 355 consid. 7.2).

E. 12

Il découle de ce qui précède que lorsqu'un prêt accordé par un tiers fait l'objet de garanties réelles portant sur des actifs de la société emprunteuse et qu'en sus, l'actionnaire ou un proche est débiteur solidairement responsable du prêt, il faut déterminer dans quelle mesure la garantie personnelle fournie remplit économiquement la fonction de capital propre. Tel peut être le cas lorsque la garantie réelle est insuffisante pour garantir à elle seule le montant du prêt accordé, car en pareille situation, il faut présumer que la part du prêt qui dépasse le montant couvert par la garantie réelle a été accordée en raison de la garantie personnelle fournie par l'actionnaire, la preuve que le financement concret est conforme aux conditions du marché restant réservée (ATF 142 II 355 consid. 7.3).

E. 13

En l'espèce, l'AFC-GE considère qu'au 1er janvier 2018, la recourante et G_____ SA étaient des proches ; le prêt octroyé par cette société à la recourante devrait être qualifié de crédit d'actionnaire, car il était conditionné à l'existence du contrat d'achat d'actions du 14 juillet 2017. La succession de prêts octroyés à la recourante, surendettée au 31 décembre 2014, constituait une situation inusuelle dans un marché entre tiers, qui ne pouvaient se justifier qu'en raison du fait que les actionnaires disposaient d'un intérêt particulier à la survie de la société. En conséquence, l'on ne saurait admettre l'existence de prêts « conformes aux conditions du marché » au sens de la circulaire n° 6 de l'AFC-CH. Le

tribunal estime que c'est à tort que l'autorité intimée soutient que le contrat d'achat d'actions du 14 juillet 2017 aurait conditionné les crédits octroyés à la société le 28 février 2018, de sorte que ceux-ci doivent être qualifiés de prêts d'actionnaires. En effet, il résulte de ce contrat que le prix de vente des titres doit être déterminé par les parties, sur la base d'une évaluation des états financiers révisés de la recourante établis par H_____ Zurich, dont aucune des parties ne remet en cause l'indépendance. En cas de désaccord sur le prix, les parties désignent un expert indépendant pour le déterminer. Au vu de son mode de calcul, le prix de vente est réputé représenter la valeur du marché. Les montants des crédits que G_____ SA, ainsi que MM. C_____, D_____ et E_____ et F_____ doivent accorder à la recourante étaient déjà déterminables lors de la conclusion du contrat d'achat d'actions. En effet, il découle du ch. 4.3.1

- 11/12 - A/1619/2021 b de ce contrat que le montant des prêts des actionnaires représente un pourcentage du prix de vente perçu par eux et que celui consenti par G_____ SA correspond au solde des crédits à rembourser. Par ailleurs, il ne ressort pas des pièces du dossier et aucune partie le ne prétend que G_____ SA ou ses actionnaires ou encore ses administrateurs ou directeurs auraient été des proches de la recourante au moment de la conclusion du contrat d'achat d'actions. Enfin, ni le contrat d'achat d'actions, ni les contrats du 28 février 2018 ne prévoient que les actionnaires de la recourante, en sa qualité d'emprunteuse, soient tenus de fournir des garanties, personnelles ou réelles. Il en résulte que les crédits dont il est fait état dans le contrat d'achat d'actions et qui ont été formalisés ultérieurement dans les contrats de prêt, ont été accordés par des tiers indépendants le 28 février 2018, ce qui exclut l'existence de capital propre dissimulé et donc, le prélèvement d'intérêts sur le capital propre dissimulé.

E. 14

Au vu de ce qui précède, le recours doit être admis et le dossier, renvoyé à l'AFC- GE pour nouvelle taxation dans le sens de ce qui précède.

E. 15

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative du 30 juillet 1986 (RFPA - E 5 10.03), la recourante, qui obtient partiellement gain de cause, est condamnée au paiement d'un émolument réduit s'élevant à CHF 500.- ; il est couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Le solde de l'avance de frais de CHF 400.- lui sera restitué. Vu l'issue du litige, une indemnité de procédure de CHF 1'000.-, à la charge de l'État de Genève, soit pour lui l'administration fiscale cantonale, sera allouée à la recourante (art. 87 al. 2 à 4 LPA et 6 RFPA).

- 12/12 - A/1619/2021

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