

GE_GERICHTE JTAPI/514/2023 vom 8. Mai 2023

GE Cour de justice, 2023-05-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_514_2023

FR: GE_GERICHTE JTAPI/514/2023 du 8 mai 2023

IT: GE_GERICHTE JTAPI/514/2023 del 8 maggio 2023

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

Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens des art. 49 LPFisc et 140 LIFD.

- 7/12 - A/2420/2022

E. 3

La recourante soutient que le prêt accordé à une société proche de son actionnaire a été exclusivement financé par des fonds propres, de sorte que le taux d'intérêt de 0.5% appliqué en conformité à la lettre-circulaire était justifié.

E. 4

Selon l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend - outre le bénéfice net résultant du solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) – tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les 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, ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (art. 58 al. 1 let. b et c LIFD).

E. 5

Aux termes de l'art. 12 let. a de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), constitue le bénéfice net imposable celui qui résulte du compte de pertes et profits augmenté de certains prélèvements énoncés aux art. 12 let. b à j LIPM, notamment les tantièmes, ainsi que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 12 let. h LIPM).

E. 6

Les art. 12 LIPM et 58 al. 1 LIFD étant de portée similaire (ATA/869/2015 du 25 août 2015 ; ATA/337/2013 du 28 mai 2013 et les arrêts cités), la jurisprudence et la doctrine relatives à l'IFD valent également pour l'ICC.

E. 7

Ces dispositions légales énoncent le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. Ce principe déploie aussi un effet contraignant pour le contribuable. En effet, celui-ci est lié par son mode de comptabilisation et seules les écritures ressortant des comptes sont décisives (cf. Robert DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, p. 1074 n. 74 ad art. 57,58). En revanche, si la comptabilisation se fait de manière contraire au droit commercial, une correction de bilan est possible jusqu'à l'entrée en force de la déclaration d'impôt. La correction de bilan peut intervenir en faveur ou en défaveur du contribuable (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1 et les références).

E. 8

De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante, que cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près, qu'elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers et que 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_605/2014 précité consid. 6).

- 8/12 - A/2420/2022

E. 9

L'évaluation de la prestation s'effectue par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre des parties non liées entre elles et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce, soit si elle a respecté le principe de pleine concurrence (« dealing at arm's length ») (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_605/2014 précité consid. 6). En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (arrêts du Tribunal fédéral 2C_898/2015 et 2C_899/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.3 et les références citées).

E. 10

Les formes d'apparition des prestations appréciables en argent sont multiples : elles peuvent être réalisées notamment par un accroissement injustifié des frais généraux (salaire excessif, paiement d'intérêts disproportionnés pour un prêt de l'actionnaire, rémunération trop importante d'un service rendu par l'actionnaire), ou par une comptabilisation insuffisante d'un produit (la société n'exige pas une contre-prestation appropriée pour un service rendu à l'actionnaire, p. ex : octroi d'un prêt à l'actionnaire à un taux inférieur à celui du marché ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd., 2021, p. 276 n. 52 et 54).

E. 11

L'AFC-CH édicte chaque année des directives sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, publiées sous la forme de lettres-circulaires, destinées à simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence en relation avec les taux d'intérêts de prêts conclus en francs suisses et en monnaies étrangères entre des

sociétés et leurs actionnaires ou associés - ou leurs proches (ATF 140 II 88 consid. 5.1).

E. 12

La lettre-circulaire applicable à l'année en cause, soit celle de l'année 2020, prévoit à son chiffre 1 (avances ou prêts aux porteurs de parts ou à des tiers qui leur sont proches) que « lorsque le taux d'intérêt pour la monnaie étrangère est plus bas que le taux d'intérêt fixé selon la lettre-circulaire AFC-CH taux d'intérêt 2020 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses du 3 février 2020, c'est au minimum le taux d'intérêt applicable pour les francs suisses qui doit être pris en compte. Ces taux d'intérêt sont valables pour les prêts et avances aux porteurs de parts ou de tiers qui leur sont proches pour autant qu'ils soient financés au moyen de fonds propres. Si la société ou la société coopérative rémunère les engagements qu'elle a pris, les taux applicables aux avances et aux prêts aux porteurs de parts, associés ou à des tiers qui leur sont proches, doivent correspondre à ceux servis sur ces engagements y compris des charges éventuelles (propres charges) augmentés d'une marge de ½ %. Les taux appliqués doivent cependant correspondre au minimum à ceux publiés dans la présente circulaire ».

E. 13

Faisant partie des instructions et directives internes à l'administration, la lettre-circulaire de l'AFC-CH sur les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent n'appartient pas au droit fédéral. Elle ne lie donc ni le contribuable, ni l'autorité de taxation, ni les tribunaux (ATF 138 II

- 9/12 - A/2420/2022 536 consid. 5.4.3 ; 133 II 305 consid. 8.1). Toutefois, dès lors qu'elle tend à une application uniforme et égale du droit, il ne convient de s'en écarter que dans la mesure où elle ne traduit pas une concrétisation convaincante des dispositions légales applicables (arrêt du Tribunal fédéral 2C_95/2011 du 11 octobre 2011 consid. 2.3 = RDAF 2012 II p. 72). Selon le Tribunal fédéral, les susdites lettres-circulaires de l'AFC-CH proposent une solution appropriée pour déterminer le taux d'intérêt conforme au principe de pleine concurrence, tout en précisant que ces taux ne constituaient que des « safe harbour rules » dont le contribuable pouvait s'écarter en apportant les preuves déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 7 ; Robert DANON, op. cit., p. 1119 n. 225 ad art. 57, 58 LIFD).

E. 14

Concernant la condition du caractère reconnaissable de la disproportion entre la prestation et la contre-prestation par les organes de la société, l'intention d'octroyer une distribution dissimulée de bénéfice n'est plus nécessairement déterminante. Cet élément subjectif est de fait objectivé par le caractère reconnaissable de la disproportion. Selon Robert DANON (op. cit., p. 1113 n. 210 ad art. 58 LIFD), cette condition de reconnaissabilité devient toutefois superflue lorsqu'une distribution dissimulée de bénéfice est constatée en présence d'une « safe harbour rule ». En effet, lorsque le contribuable s'écarter par exemple de la méthode de calcul – ne serait-ce que légèrement – de la lettre-circulaire de l'AFC-CH sur les taux d'intérêt admissibles sans pour autant être en mesure de prouver d'une autre manière que le taux d'intérêt devait être différent, la disproportion est dans tous les cas reconnaissable pour les organes, dès lors que la société s'écarter sans raison d'un taux d'intérêt calculé selon une méthode disponible et désormais reconnue par notre Haute Cour (Jérôme BÜRGISSER, La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2014, in RDAF 2015 II p. 46).

E. 15

Le Tribunal fédéral a jugé que les avances ou prêts aux actionnaires ou associés financés au moyen des fonds propres supposaient la réalisation de deux conditions cumulatives, à savoir : que le prêt ait été financé au moyen de fonds propres et qu'aucun intérêt ne soit dû par la société prêteuse sur des capitaux étrangers. « Il suffit qu'il existe des capitaux étrangers portant charge d'intérêt au bilan de la société prêteuse pour que le taux d'intérêt minimum se calcule conformément au chiffre 1.2 [de la lettre-circulaire concernant les taux admis fiscalement sur les avances ou les prêts en CHF : « financés au moyen de capitaux étrangers »], indépendamment de la question de savoir si ces capitaux étrangers ont effectivement servi à mobiliser les fonds nécessaires à l'octroi du prêt » (ATF 140 II 88 consid. 6).

E. 16

Selon le droit suisse (art. 991 à 1095 CO), la lettre de change (ou traite) est un papier-valeur par lequel un tireur - celui qui émet la lettre de change - donne l'ordre au tiré de payer au preneur ou à son ordre la somme mentionnée sur le papier-valeur (cf. not. arrêt du Tribunal fédéral 5A_868/2020 du 20 janvier 2021 consid. 4.1.2.1).

- 10/12 - A/2420/2022 Par exemple, X achète à Y des marchandises, mais comme X momentanément ne dispose pas de liquidités suffisantes, Y (le vendeur) accepte de lui faire un crédit pendant trois mois. Y désirant néanmoins pouvoir disposer de son argent immédiatement, une banque (le preneur) est d'accord de reprendre sa créance et de lui avancer la somme découlant de la vente sous déduction d'un escompte. Y rédige alors une lettre de change invitant X (l'acheteur) à payer à la banque le prix de vente à l'échéance des trois mois. La lettre de change est essentiellement un instrument de crédit. Elle permet de mobiliser une créance en remettant immédiatement la lettre de change au banquier qui l'escompte, tandis que le débiteur (tiré) a le temps de réunir les fonds nécessaires jusqu'à l'échéance (François CHAUDET, Juan Carlos LANDROVE, Valérie JUNOD, Alain MACALUSO et Florian CHAUDET, Droit suisse des affaires, 2023, p. 851-852 n. 3644 et 3647). Le paiement par le tiré de la lettre de change au preneur permet d'éteindre simultanément deux dettes : le tiré éteint par son paiement non seulement sa propre dette envers le tireur, mais également la dette du tireur envers le preneur. Le preneur ne dispose d'un droit direct contre le tiré qu'à partir du moment où celui-ci a accepté la promesse de paiement du tireur. Toutefois, même en cas d'acceptation du tiré, le tireur demeure obligé envers le preneur en vertu de la lettre de change (Antoine EIGENMANN, Commentaire romand, Code des obligations II, p. 2558 n. 2 et 4 ad art. 991 CO).

E. 17

En matière de fardeau de la preuve, il appartient au fisc de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans contrepartie. Si cette preuve est apportée, il revient à la société de renverser cette présomption et 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 les bénéficiaires de la prestation, ont conduit à l'octroi d'une prestation insolite (arrêts du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 ; 2C_30/2010 du 19 mai 2010 ; ATA/979/2015 du

E. 22

En application des art. 144 al. 1 LIFD, 52 al. 1 LPFisc, 87 al. 1 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10) 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 succombe, est condamnée au paiement d'un émolument s'élevant à CHF 1'000.- ; il est partiellement couvert par l'avance de frais versée à la suite du dépôt du recours. Vu l'issue du litige, aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

- 12/12 - A/2420/2022

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