

# **GE\_GERICHTE JTAPI/530/2025 vom 19. Mai 2025**

GE Cour de justice, 2025-05-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_JTAPI\\_530\\_2025](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_JTAPI_530_2025)

FR: GE\_GERICHTE JTAPI/530/2025 du 19 mai 2025

IT: GE\_GERICHTE JTAPI/530/2025 del 19 maggio 2025

## **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.

### **E. 3**

La recourante reproche à l'AFC-GE d'avoir réintégré à son bénéfice imposable 2023 un montant de CHF 17'041.- lié à la différence entre le loyer comptabilisé de CHF 69'000.- et le loyer du marché de CHF 86'041.- pour l'immeuble sis à F \_\_\_\_\_ dont elle est propriétaire. Il n'est pas contesté que la société a mis à disposition de son actionnaire et de son épouse l'immeuble précité. Il s'agit en d'autres termes de déterminer si la différence de loyer constituait une distribution dissimulée de bénéfice, étant précisé que la recourante soutient que cette différence résulte de l'impossibilité d'utiliser une partie de la maison à la suite d'une inondation.

### **E. 4**

Les art. 57 LIFD et 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoient que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci 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 (art. 58 al. 1 let. b LIFD).

#### **E. 4.1**

; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.1). 8. L'évaluation de la prestation se mesure 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 (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 du 25 février 2015 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). 9. Les dépenses qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial doivent être réintégrées au bénéfice imposable si elles ont été portées en déduction. Selon la jurisprudence, la justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas des dépenses qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_813/2017 précité consid. 8.1.2 ; 2C\_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.1).

#### **E. 5**

L'art. 24 al. 1 let. a de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat. L'art. 12 let. h LIPM dispose quant à lui que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société sont considérées comme bénéfice imposable. L'art. 12 LIPM correspond tant à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD qu'à l'art. 24 al. 1 let. a LHID, quand bien même il est rédigé différemment (ATA/20/2019 du 8 janvier 2019 consid. 6d ; ATA/1487/2017 du 14 novembre 2017).

#### **E. 6**

Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions précitées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice, soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable (ATA/737/2018 du

#### **E. 10**

La société qui perçoit de son actionnaire et locataire un loyer insuffisant lui accorde une prestation appréciable en argent, correspondant à la différence entre les loyers réduits à la couverture des frais et les loyers plus élevés, généralement payés sur le marché du logement (ATF 102 Ib 166 consid. 1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014, 2C\_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6.2.1 ; 2A.368/1995 du 24 avril 1996 consid. 3). Il appartient à l'administration d'estimer le loyer que la société aurait pu encaisser en concluant avec des tiers. Cette valeur doit avoir été évaluée en fonction des éléments caractéristiques des locaux en cause et tenir compte de l'état du marché immobilier (ATF 107 Ib 325 consid. 4 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014, 2C\_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6.2.1 ; 2P.250/2004 du 13 juin 2005 consid. 3.3 ; 2A.39/2003 du 26 novembre 2003 consid. 3.3). Il convient de déduire de cette valeur les intérêts hypothécaires effectivement versés par l'actionnaire locataire pour l'année fiscale en question (arrêts du Tribunal fédéral

- 7/11 - A/3067/2024 2C\_605/2014, 2C\_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6.2.1 ; 2A.39/2003 du 26 novembre 2003 consid. 3.3).

#### **E. 11**

Selon la jurisprudence, il y a, notamment, distribution dissimulée de bénéfice lorsqu'une société prend à sa charge des frais personnels d'entretien ou de hobby de l'actionnaire (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_276/2018 du 15 juin 2018 consid. 2.4; 2C\_795/2015 du 3 mai 2015 consid. 2.2), lorsqu'elle prend à sa charge des frais d'entretiens ou de travaux dans la villa de l'actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_543/2008 du 27 mars 2009 consid. 3) ou lorsqu'elle assume les frais relatifs à un bateau, utilisé sans justification commerciale mais pour satisfaire le goût personnel de l'actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_124/2016 précité consid. 6.3).

#### **E. 12**

En matière fiscale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_89/2014 du 26 novembre 2014 consid. 7.2).

#### **E. 13**

De même, en ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société sans contre-prestation à ses actionnaires, il appartient en principe à l'autorité fiscale de les prouver, de sorte que le contribuable n'a pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration puisse lui être reprochée (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 précités consid. 6 ; ATA/778/2016 du 13 septembre 2016 consid. 5c). En présence d'une prestation à caractère insolite, la preuve directe que le bénéficiaire en est un actionnaire ou une personne proche de la société contribuable n'est pas nécessaire ; il suffit qu'une autre explication du déroulement de l'opération ne puisse être trouvée (ATF 119 Ib 431 consid. 3b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2 in RDAF 2009 II 566). Dans la mesure où l'autorité fiscale a pu prouver qu'une prestation de la société est effectuée sans contrepartie correspondante, il appartient au contribuable de renverser cette présomption et de prouver le fondement de la charge invoquée.

#### **E. 14**

Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée 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 (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêt du Tribunal

- 8/11 - A/3067/2024 fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010 ; ATA/17/2016 du 12 janvier 2016 consid. 6e).

#### **E. 15**

Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est

en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/562/2015 du 2 juin 2015 consid. 9b).

#### **E. 16**

En l'espèce, l'immeuble sis à F\_\_\_\_\_, propriété de la recourante, est loué par l'actionnaire unique de la société et l'épouse de ce dernier, laquelle est également administratrice présidente avec signature individuelle depuis le 19 décembre 2022. Ces derniers s'acquittent ainsi d'un loyer pour la mise à disposition de la maison propriété de la société. Reste à déterminer si le montant de ce dernier est conforme au marché. Dans sa déclaration fiscale 2023, la recourante a inscrit un montant de CHF 69'000.- comme loyer pour l'immeuble sis à F\_\_\_\_\_. Par bordereaux de taxation ICC et IFD 2023, l'AFC-GE a constaté qu'un loyer insuffisant de CHF 17'041.- devait être repris au titre de distributions dissimulées de bénéficiaire et/ou avantages procurés à des tiers non justifiés par l'usage commercial. Le montant précité correspondait à la différence entre le loyer comptabilisé de CHF 69'000.- et le loyer du marché de CHF 86'041.- déterminé sur la base du questionnaire ad hoc. Le tribunal constate que l'AFC-GE, dans sa décision sur réclamation, a tenu compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce pour déterminer le montant du loyer, soit notamment du fait que l'actionnaire de la société et son épouse ont continué à occuper l'immeuble malgré l'inondation et les dégâts occasionnés pour lesquels seul l'existence de frais d'intervention pour un montant de CHF 400.- avaient été démontrés. Dans ses conditions, son appréciation, soit qu'une réduction de loyer de CHF 17'041.- était disproportionnée, ne prête pas le flanc à la critique. Devant la juridiction de céans, la recourante produit une "convention d'indemnité" de son assurance, soit de la G\_\_\_\_\_, datée du 7 novembre 2023 et attestant qu'un montant de CHF 15'392.15 a été versé à la société et CHF 14'702.20 au locataire à la suite d'un dégât d'eau survenu le 14 septembre 2023. Ces documents ne sont pas à même de démontrer que le sinistre aurait empêché les locataires d'occuper une partie du logement ni que les circonstances auraient justifié une réduction de loyer pour un tiers locataire. De plus, il ressort des déclarations fiscales et des comptes pertes et profits des années 2022 et 2023 que le loyer perçu par la société pour l'immeuble de F\_\_\_\_\_ est identique si bien que le sinistre survenu en 2023 n'a pas eu de conséquence sur le montant de ce dernier.

- 9/11 - A/3067/2024

Dès lors que la recourante n'a pas démontré sa volonté de diminuer le loyer en raison du sinistre, soit le bien-fondé de cette prestation effectuée au bénéfice de son actionnaire et un de ses proches, le tribunal constate qu'il n'a pas apporté la preuve de la charge invoquée. Ce grief sera écarté.

#### **E. 17**

Dans un nouvel argument développé dans le cadre de son recours, la société fait valoir que l'AFC-GE n'avait pas réagi à l'adaptation du loyer pendant plusieurs années et que la valeur locative 2023 s'élevait à CHF 60'095.- conformément au formulaire annexé. Une taxation en matière d'impôts directs n'acquiert l'autorité de la chose jugée que pour la période fiscale concernée ; les circonstances de fait et celles de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure (ATF 140 I 114 consid. 2.4.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_249/2019 du 6 mai 2019 consid. 5).

En matière fiscale, 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 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).

En l'espèce, si l'AFC-GE n'a pas réagi pendant plusieurs années à l'adaptation du loyer, la recourante ne peut se prévaloir de ce précédent erroné conformément à la jurisprudence précitée.

Quant au montant de la valeur locative retenu par l'AFC-GE, soit CHF 86'041.-, aucun élément ne permet de le remettre en doute, dès lors qu'il ressort du questionnaire de valeur locative ad hoc 2023, soit une valeur très proche de celle résultant du questionnaire de valeur locative 2013-2016 d'un montant de CHF 86'062.-. Conformément à la jurisprudence citée supra, l'évaluation de la prestation se mesure 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. Ainsi, et contrairement à ce que soutient la recourante, le loyer contractuel n'est pas pertinent et l'analyse de l'autorité ne prête pas le flanc à la critique.

Sur le dernier document permettant de déterminer la valeur locative, versé au dossier par la recourante, celle-ci a indiqué que l'immeuble a été construit en 2001 et que la surface habitable est de 233 m<sup>2</sup>. Sur le formulaire transmis en 2015 à l'autorité fiscale, la recourante avait indiqué l'année 2011 comme année de construction et une surface habitable de 378 m<sup>2</sup>. Deux caractéristiques pertinentes pour déterminer la valeur locative ayant été introduites de manière erronée, la valeur locative de CHF 60'095.- ne saurait être retenue.

Pour ces motifs, aucun élément ne permet de mettre en doute le montant retenu par l'AFC-GE, soit CHF 86'041.-.

- 10/11 - A/3067/2024

Par conséquent, ces griefs seront également écartés.

## **E. 18**

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 700.- ; il est 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).

- 11/11 - A/3067/2024

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