

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1548/2013-ICCIFD

ATA/979/2015

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 22 septembre 2015

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ SA

représentée par CMB Révision SA, mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
27 novembre 2014 (JTAPI/1321/2014)**

EN FAIT

- 1) Le litige concerne la taxation fiscale 2011 de la société A_____ SA (ci-après : A_____ SA), société de siège à Vandoeuvres, dont Monsieur A_____ est l'administrateur et l'actionnaire.
- 2) Dans sa déclaration fiscale 2011, A_____ SA a fait état, au passif du bilan, d'un poste « avances postposées de l'actionnaire » d'un montant de CHF 11'186'684.75 et d'un poste « c/c actionnaire débiteur » de - CHF 5'719'069.87. La contribuable a ajouté au bénéfice net de l'exercice un montant de CHF 6'044.- au titre de « prestations à un prix de faveur (prélèvement anticipé de bénéfices) faites aux actionnaires, aux associés ou à des personnes proches (physiques ou morales) ». Le bénéfice net imposable s'élevait à CHF 167'636.- (CHF 161'592.- + CHF 6'044.-).
- 3) Le 17 janvier 2013, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à A_____ SA ses bordereaux pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) et pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2011. Calculé sur un bénéfice de CHF 284'629.- et sur un capital imposable de CHF 1'207'185.-, l'ICC s'élevait à CHF 63'996.85 et l'IFD à CHF 24'191.-.

L'avis de taxation précisait qu'une reprise de CHF 123'037.- sur le bénéfice net avait été faite par l'AFC-GE en lieu et place des CHF 6'044.- déclarés, représentant des prestations à un prix de faveur faites aux actionnaires ou à des personnes proches. Un capital propre dissimulé de CHF 1'107'185.- a en outre été retenu.
- 4) Le 21 janvier 2013, la contribuable a élevé réclamation contre la taxation 2011 concluant à l'annulation des reprises faites par l'AFC-GE.

Elle avait reçu un prêt de son actionnaire pour financer des pertes importantes. L'actionnaire avait postposé sa créance de CHF 11'186'684.75 à concurrence des pertes reportées. Les bénéfices réalisés les années suivantes avaient permis de rembourser partiellement le prêt. Ces remboursements étaient comptabilisés dans un sous-compte intitulé « c/c actionnaire débiteur ». La valeur nette due à l'actionnaire, auquel aucun intérêt n'était versé, était en 2011 de CHF 5'467'614.88, soit la valeur ressortant du bilan sous la rubrique « dettes à long terme ». L'AFC-GE avait considéré le sous-compte « c/c actionnaire débiteur » comme un compte d'actifs.
- 5) Le 7 février 2013, l'AFC a sollicité des renseignements complémentaires, notamment quant au calcul du montant de CHF 6'044.- d'intérêts.

6) Le 19 février 2013, A_____ SA a précisé que le montant des intérêts avait été calculé par le logiciel GETax sur le solde moyen du compte « c/c de sociétés du groupe » au 31 décembre 2010 (CHF (537'204.-) et au 31 décembre 2011 (CHF 0.-), soit CHF 268'802.-. Elle a remis les relevés des comptes courants actionnaire.

7) Le 11 avril 2013, par deux décisions sur réclamation, l'AFC-GE a partiellement admis la réclamation. La reprise des intérêts insuffisants calculés sur l'annexe G ne se basait plus sur la moyenne arithmétique entre l'année précédente et l'année en cours mais sur le tableau joint au bordereau rectificatif.

Les bordereaux rectificatifs fixaient l'IFD et l'ICC 2011 à, respectivement, CHF 22'958.50 et CHF 60'114.- sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 270'177.- et d'un capital propre imposable de CHF 100'000.-.

Des « prestations à un prix de faveur (prélèvement anticipé de bénéfices) » de CHF 108'585.- étaient retenus. Le taux d'intérêts appliqué s'élevait à 2,25 %. Le capital propre dissimulé était de CHF 0.-.

8) Le 10 mai 2013, A_____ SA a recouru auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) contre les bordereaux sur réclamations en concluant à l'annulation de la reprise d'intérêts insuffisants.

Elle a repris la motivation déjà développée dans sa réclamation. Contrairement aux années précédentes, le taxateur avait considéré que le poste « c/c actionnaire débiteur » constituait une avance à l'actionnaire qui devait être rémunérée par des intérêts en faveur de la société. Or, l'actionnaire s'était engagé à ne pas demander le remboursement de sa créance tant que les actifs de la société ne couvraient pas l'intégralité des engagements de la société, étant précisé que le surendettement ne s'élevait plus qu'à CHF 3'884'574.47 au 31 décembre 2011. Elle avait souhaité dissocier les remboursements du prêt initial en les comptabilisant dans le compte « c/c actionnaire débiteur ».

9) Le 23 septembre 2013, l'AFC-GE a répondu au recours en concluant à son rejet.

La compensation entre les avances aux actionnaires et les prêts sans intérêts de ceux-ci était prohibée.

10) Le 28 octobre 2014, sur demande du TAPI, A_____ SA a produit la déclaration de postposition du prêt de l'actionnaire de CHF 11'186'684.75 datée du 19 décembre 2005 ainsi qu'une déclaration d'intégralité du bilan avec les comptes y relatifs au 31 décembre 2004, datée du 19 décembre 2005 également.

11) Le 18 novembre 2014, l'AFC-GE a maintenu sa position.

- 12) Le 27 novembre 2014, le TAPI a admis le recours et renvoyé le dossier à l'AFC-GE pour nouvelles décisions.

La contribuable avait certes accordé une prestation à son actionnaire en prélevant des intérêts insuffisants au regard de la lettre circulaire édictée par l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) mais l'actionnaire avait postposé son prêt et renoncé à prélever des intérêts. Dans ces circonstances, la contribuable avait obtenu une contre-prestation et il n'y avait pas de disproportion manifeste en faveur de l'actionnaire entre la prestation et la contre-prestation. En conséquence, la reprise pour insuffisance d'intérêts sur le compte courant débiteur de son actionnaire devait être annulée.

- 13) Le 23 décembre 2014, l'AFC-GE a interjeté recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement du TAPI du 27 novembre 2014, en concluant à son annulation.

Les conditions pour retenir une prestation appréciable en argent étaient réunies. La société avait consenti un prêt à son actionnaire, lequel n'était pas rémunéré par des intérêts. Cette absence constituait une prestation appréciable en argent à réintégrer dans le bénéfice imposable.

La condition de la disproportion était avérée car un tel prêt n'aurait pas été octroyé aux mêmes conditions à un tiers. Quant à la contre prestation correspondant de son actionnaire, elle n'existait pas car il ressortait de la déclaration de postposition que l'actionnaire ne demanderait pas le paiement de sa créance et qu'en cas d'exécution forcée, l'actionnaire renonçait expressément à prendre part à la procédure et déclarait remettre inconditionnellement la dette. Le prêt octroyé par la société ne pouvait être considéré comme un remboursement.

Les conditions permettant une compensation entre la prestation à l'actionnaire et l'avantage accordé à la société n'étaient pas remplies.

- 14) Le 6 janvier 2015, le TAPI a transmis son dossier sans formuler d'observations.

- 15) Le 14 janvier 2015, A_____ SA a déposé ses observations, sans prendre de conclusions.

Le prêt reçu de l'actionnaire pour financer notamment des pertes subies au début des années 2000 avait pour but d'éviter le dépôt de bilan. Il ne s'agissait pas d'un abandon de créance et le montant postposé restait dû aux conditions mentionnées dans la convention.

La dette n'était pas rémunérée. Si un tiers, dans les circonstances identiques, avait prêté un montant à la société, elle ne lui aurait pas réclamé ultérieurement

des intérêts sur les remboursements effectués. Aucun tiers n'aurait accepté de tels intérêts.

S'agissant de la contre-prestation, la créance initiale pourrait être remboursée au maximum jusqu'au montant du surendettement. Ce dernier montant était supérieur au « c/c actionnaire débiteur ». Il y avait donc bien une contre-prestation aux montants remboursés à l'actionnaire.

Les pièces déposées et le détail de l'argumentation des parties seront en outre reprises en tant que de besoin dans la partie en droit du présent arrêt.

- 16) Le 20 février 2015, l'AFC-GE a renoncé à produire des observations dans le délai qui lui avait été fixé.
- 17) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

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).
- 2) L'objet du litige est la prise en compte dans le bénéfice imposable en ICC et IFD 2011 de la contribuable, d'un montant de CHF 108'585.- au titre de prestation appréciable en argent à son actionnaire, créancier chirographaire.
- 3) a. L'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable 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 telles 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. Selon l'art. 58 al. 1 let. c LIFD, il inclut également 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.

b. Concernant l'ICC, sont considérés comme bénéfice net imposable le bénéfice net, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, ainsi 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 (art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM –

D 3 15). L'art. 12 LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 LIFD quand bien même il est rédigé différemment (ATA/485/2013 et ATA/464/2013 du 30 juillet 2013).

- 4) Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (Stephan KUHN/Peter BRÜLISAUER in Martin ZWEIFEL/Peter ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden - StHG, 2^{ème} éd., n. 74 ad art. 24 p. 406*), soit tous prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés dans le bénéfice imposable. La reprise peut aussi découler de la renonciation à une source de revenu lorsque la société accorde à son actionnaire, au débit d'un compte de produits, une prestation à un prix inférieur au prix du marché ou si elle prend celle, au débit d'un compte d'actifs, d'une cession d'actifs à un prix de faveur (art. 58 al. 1 let. c LIFD et 12 let. i LIPM ; Xavier OBERSON, *Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., 2012, p. 236 n. 39*).
- 5) a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contreprestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contreprestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (ATF 140 II 88 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_508/2014 et 2C_509/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1 ; 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; ATA/724/2015 du 14 juillet 2015 ; ATA/995/2014 du 16 décembre 2014 ; ATA/633/2011 du 11 octobre 2011 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 236 n. 41 et les références citées).
- b. 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 ; Xavier OBERSON, *op. cit.*, p. 238 n. 47).
- c. Lorsqu'une société anonyme accorde un prêt à son actionnaire, ce prêt ne respecte pas le principe de pleine concurrence si le taux d'intérêt appliqué est

inférieur au taux du marché ou s'il est accordé sans intérêt. La prestation appréciable ne consiste alors dans la différence de taux (ATF 140 II 88 consid. 5 p. 94 ; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.4 ; 2C_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 3.2.1)

d. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales sont multiples. Au niveau de la société, l'autorité fiscale réintègrera la prestation dans les bénéfices imposables de celle-ci (Xavier OBERSON, op. cit., p. 197 n. 35).

- 6) En l'espèce, le c/c actionnaire, présentant un solde de CHF 4'680'284.44 au 1^{er} janvier et de CHF 5'719'069.87 au 31 décembre 2011, constitue un prêt à l'actionnaire selon la thèse de l'AFC, et un remboursement de prêt selon la société contribuable et le TAPI.

Concernant la qualification de remboursement de prêt, comme l'a déjà jugé la chambre de céans dans une cause similaire (ATA/578/2011 du 6 septembre 2011), il convient tout d'abord de relever que la convention de postposition conclue le 19 décembre 2005 ne prévoit pas de remboursement. Elle indique qu'elle reste valable jusqu'à ce qu'il ressorte du bilan de la société que les actifs suffisent à couvrir tous les engagements (chiffre 4 de la déclaration de postposition). La société a d'ailleurs comptabilisé les montants concernés sous un compte courant actionnaire et non comme un remboursement de prêt.

Il n'est dès lors pas possible de se prévaloir de la réalité économique pour échapper aux obligations fiscales découlant de l'interprétation comptable mise en place pour passer outre la convention de postposition excluant le remboursement.

En conséquence, en l'espèce, la renonciation aux intérêts sur le prêt fait à l'actionnaire constitue bien une prestation appréciable en argent, puisqu'il n'est formellement pas procédé à un remboursement mais qu'il s'agit de versements réalisés sans contrepartie perçue de la société.

- 7) S'agissant d'une éventuelle compensation entre des avantages réciproques que peuvent se faire la société anonyme et son actionnaire, que la jurisprudence et la doctrine admettent à certaines conditions (ATF 113 Ib 23 consid. 4c ; arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1^{er} mars 2007 consid. 8 ; Jean-Marc RIVIER, La fiscalité de l'entreprise [société anonyme], 1994, p. 275), les conditions n'en sont pas réalisées en l'espèce, rien dans le dossier n'indiquant que le créancier actionnaire aurait renoncé au paiement d'intérêts en contrepartie de l'absence d'intérêt sur le prêt octroyé.
- 8) Quant au montant de la reprise, calculé conformément aux instructions contenues dans la lettre circulaire de l'administration fédérale des contributions du

3 février 2011 : « le taux d'intérêt 2001 déterminant pour le calcul des prestations appréciables en argent », il n'a jamais été contesté.

- 9) En conséquence, le recours doit être admis, le jugement du TAPI annulé et les décisions sur réclamations confirmées.
- 10) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la contribuable qui succombe (art. 87 al. 1 LPA). Il ne sera alloué aucune indemnité de procédure (art. 87 al. 2LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 novembre 2014 ;

au fond :

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 27 novembre 2014 ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de la société A_____ SA ;

dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité de procédure ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire de recours doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à CMB Révision SA mandataire de la société A_____ SA, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : Mme Junod, présidente, MM. Dumartheray et Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

la présidente siégeant :

Ch. Junod

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :