

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2062/2007-ICC

ATA/684/2010

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 5 octobre 2010**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**S\_\_\_\_\_ S.à.r.l.**

représentée par Me Antoine Kohler, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 7 septembre 2009 (DCCR/862/2009)**

---

## EN FAIT

1. P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. (ci-après : la contribuable), société à responsabilité limitée au capital social de CHF 50'000.-, est inscrite depuis le 5 février 2003 au registre du commerce de Genève. A sa constitution, son but social était la mise à disposition de personnel temporaire, ainsi que toute activité technique, juridique et financière.
2. A sa création, son gérant, Monsieur Y\_\_\_\_\_ détenait une part sociale de CHF 1'000.-, et la société X\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : X\_\_\_\_\_), sise à Genève, le solde à concurrence de CHF 49'000.-.
3. X\_\_\_\_\_, société anonyme au capital social de CHF 150'000.-, a été inscrite au registre du commerce le 14 janvier 2003. Son administrateur et actionnaire principal était également M. Y\_\_\_\_\_.  
  
Elle avait pour but social, la conception, dans le monde entier, de systèmes et la réalisation d'études techniques dans le domaine informatique ; la vente, la location et la mise en place de logiciels ; la formation de personnel en vue de l'utilisation de logiciels et l'organisation de séminaires ; les conseils auprès des entreprises dans ce même domaine ; la maintenance des installations correspondantes ; la vente ou la location de matériel informatique.
4. A l'actif du bilan provisoire de P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. au 31 décembre 2004, était inscrite une créance de CHF 549'821,07 vis-à-vis de X\_\_\_\_\_.
5. Selon un bilan de X\_\_\_\_\_ au 31 décembre 2004 produit dans la procédure, cette société était créancière de M. Y\_\_\_\_\_ pour un montant de CHF 448'000.- mais débitrice vis-à-vis de celui-ci à concurrence de CHF 152'000.-.
6. Le 25 février 2005, M. Y\_\_\_\_\_ a informé le Tribunal de première instance du surendettement de X\_\_\_\_\_. Il a requis l'ajournement de la faillite pour une durée de six mois et demi, ce que le Tribunal de première instance lui a accordé par jugement du 11 avril 2005 sur la base de perspectives d'assainissement et de reprise de la société. Il a nommé Me Denis Mathey au titre de curateur de la société.
7. Le 11 juillet 2005, X\_\_\_\_\_ a formé une requête en sursis concordataire. Cela a conduit le 13 juillet 2005, le Tribunal de première instance à révoquer l'ajournement de faillite et à surseoir au prononcé de celle-ci jusqu'à droit jugé sur ladite requête. Après avoir octroyé un sursis provisoire d'une semaine au sens de l'art. 293 al. 3 de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite du 11 avril 1889 (LP - RS 281.1), il a désigné Me Mathey en qualité de commissaire provisoire.

8. Le 11 juillet 2005, X\_\_\_\_\_ a également formé devant la même juridiction, une requête urgente en autorisation d'aliénation d'actifs. Dans le cadre de l'instruction de celle-ci s'est déroulée, le 14 juillet 2005, une audience de comparution personnelle lors de laquelle X\_\_\_\_\_ était représentée par MM. Y\_\_\_\_\_ et Z\_\_\_\_\_. Étaient également présents Me Mathey et une société W\_\_\_\_\_ sise à Paris, représentée par Me Panchaud, excusant Me Kohler.

Il s'agissait d'examiner la teneur et les conditions de deux offres de rachat d'actifs de X\_\_\_\_\_, dont l'une présentée par W\_\_\_\_\_

M. Y\_\_\_\_\_ qui figurait simultanément comme créancier et débiteur au bilan de X\_\_\_\_\_ a confirmé qu'il postposait la créance qu'il détenait contre cette société et a pris note de ce qu'il ne pouvait dès lors plus exciper de compensation pour ne pas s'acquitter de sa propre dette vis-à-vis celle-ci.

Me Panchaud a confirmé l'offre de W\_\_\_\_\_ Celle-ci portait notamment sur le rachat des parts sociales de P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. détenues par X\_\_\_\_\_ ainsi que sur la reprise de la créance de cette dernière société vis-à-vis de M. Y\_\_\_\_\_ à concurrence de CHF 290'000.-. W\_\_\_\_\_ se portait également garante de l'abandon par P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. de sa créance contre X\_\_\_\_\_ à concurrence de CHF 290'000.- sans toutefois renoncer à faire valoir son solde.

M. Z\_\_\_\_\_ a réactualisé certaines données relatives à la situation des postes du bilan relatif aux créanciers privilégiés et ordinaires. Il a précisé que, pour le calcul de ce dernier poste, il n'avait pas été tenu compte du montant de la créance de P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. à l'égard de X\_\_\_\_\_. En effet, la reprise par W\_\_\_\_\_ de la créance en compte courant que X\_\_\_\_\_ détenait contre M. Y\_\_\_\_\_ était liée à l'abandon par P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. de sa propre créance contre X\_\_\_\_\_.

9. Par jugement du 15 juillet 2005, le Tribunal de première instance a autorisé X\_\_\_\_\_ à transférer certains de ses actifs à W\_\_\_\_\_, dont la part sociale de P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. qu'elle détenait, ainsi que sa créance à l'encontre de M. Y\_\_\_\_\_ à hauteur de CHF 290'000.-. Il a également accordé un sursis concordataire à X\_\_\_\_\_ d'une durée de quatre mois.

10. Selon convention sous seing privé du 19 juillet 2005, X\_\_\_\_\_ a vendu pour CHF 50'000.- à W\_\_\_\_\_ les quarante-neuf parts sociales de la contribuable qu'elle détenait.

Dans ce document, X\_\_\_\_\_ donnait son accord pour que W\_\_\_\_\_ reprenne sa créance à l'encontre de M. Y\_\_\_\_\_ à hauteur de CHF 290'000.- en contrepartie d'un « abandon de créance par P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. à hauteur de CHF 290'000.- de la créance de cette société contre X\_\_\_\_\_ », abandon dont elle se portait garante.

Elle certifiait également qu'après cet abandon de créance, le poste comptable « compte-courant X\_\_\_\_\_ S.A. » à l'actif du bilan de P\_\_\_\_\_ S.à.r.l., n'excédait pas CHF 260'000.-, garantissant également que les fonds propres de la contribuable n'étaient pas inférieurs à CHF 230'000.- « avant provision sur créance contre X\_\_\_\_\_ ».

Elle se référait aux chiffres figurant dans les états financiers provisoires de P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. au 31 décembre 2004 non audités en certifiant qu'ils étaient exacts.

11. La cession des parts sociales de X\_\_\_\_\_ à W\_\_\_\_\_ et de la cession de créance a également été formalisée devant notaire le 20 juillet 2005, la convention notariale reprenant les termes de la convention du 19 juillet 2009.
12. Le 7 septembre 2005, P\_\_\_\_\_ S.à.r.l. a changé de nom, prenant celui de S\_\_\_\_\_ S.à.r.l. (désormais désignée ci-après : la contribuable).
13. Le 17 novembre 2005, la contribuable a changé de but social, la société étant dorénavant active dans la vente de services dans les domaines de l'informatique et de la productique, le négoce, l'installation et la maintenance de logiciels et d'équipement de nature informatique, l'activité de prestations en matière de formation professionnelle et informatique, la participation, directe ou indirecte, dans toutes opérations commerciales ou industrielles pouvant se rattacher à l'un des objets précités.
14. La faillite de X\_\_\_\_\_ a été prononcée le 14 décembre 2005.
15. Dans sa déclaration pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2005, se fondant sur les chiffres ressortant de son compte de pertes et profits 2005, la contribuable a déclaré un bénéfice net de CHF 14'895.-. Celui-ci était déterminé compte tenu d'un produit net en CHF 2'955'792,71 et de frais généraux en CHF 2'929'807,66. Dans le détail de ceux-ci avait été comptabilisé un montant de CHF 545'380,87 sous l'intitulé « dépréciation des créances X\_\_\_\_\_ S.A. » et de CHF 51'333.- sous celui de « provisions débiteurs clients X\_\_\_\_\_ S.A. (à 100 %) ».
16. Le 9 octobre 2006, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a notifié à la contribuable un bordereau de taxation pour l'impôt cantonal et communal (ci-après : ICC) 2005 ainsi qu'un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2005. Elle corrigeait les montants déclarés. Au bénéfice net de CHF 14'985.- de l'exercice 2005 étaient ajoutés CHF 545'380.- et CHF 51'333.- constituant des « distributions dissimulées de bénéfices et/ou d'avantages procurés à des tiers qui n'étaient pas justifiés par l'usage commercial ».

Le bordereau de taxation ICC 2005 était dès lors fondé sur un bénéfice de CHF 611'608.- et un capital de CHF 198'697.-. L'impôt sur le bénéfice s'élevait à CHF 115'899,70 et celui sur le capital à CHF 638,45.

Le bordereau d'impôts IFD 2005 était fondé sur un bénéfice net imposable de CHF 611'600.- au taux d'imposition de CHF 8,50 % et un capital propre imposable de CHF 198'000.-. Le montant de l'impôt dû était de CHF 51'986.-.

17. Le 2 novembre 2006, la contribuable a formé réclamation contre ces deux bordereaux. Elle demandait que les dépréciations de créance et la provision sur pertes figurant dans ses états financiers 2005 soient acceptées et que les bordereaux émis le 3 octobre 2006 soient modifiés dans ce sens. Le montant de sa créance vis-à-vis de X\_\_\_\_\_ s'élevait à CHF 545'380,87 lorsqu'elle avait été reprise, le 18 juillet 2005, par W\_\_\_\_\_. Suite à cette opération, X\_\_\_\_\_ était devenu un client ordinaire et sa dette avait encore cru de CHF 55'234.-. Dès lors, il n'était plus possible de considérer que les créances ouvertes dans ses livres contre X\_\_\_\_\_ étaient liées à l'actionnaire car il n'existait pas de lien entre les anciens actionnaires et les nouveaux. Suite à la faillite de cette société le 14 décembre 2005, ses créanciers devraient être désintéressés à concurrence de 20 %. Dans ces circonstances, la contribuable se devait de régulariser sa comptabilité. Elle avait ainsi déprécié la créance inscrite à l'actif de son bilan pour CHF 545'380,87 et constitué une provision pour débiteurs en attente du produit de la faillite du client X\_\_\_\_\_ pour les prestations fournies depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2005 en CHF 51'333.-.
18. Le 14 février 2007, l'AFC-GE a demandé à la mandataire de la contribuable de communiquer les chiffres d'affaires réalisés en 2004 et 2005 auprès de X\_\_\_\_\_ et de décrire les démarches qu'elle avait entreprises avant le 1<sup>er</sup> septembre 2005 pour recouvrer la créance due par cette société. Même si l'actionnariat de la société avait changé en cours d'exercice, la contribuable était susceptible d'avoir accordé éventuellement à cette dernière société le privilège de ne pas payer les prestations facturées dans les mêmes délais qu'un client ordinaire. Même s'il était normal que les comptes de la société enregistrent les pertes concernant des créances irrécouvrables, la reprise fiscale serait maintenue dans sa totalité vu le caractère insolite éventuel des relations commerciales qui auraient lié X\_\_\_\_\_ et la contribuable, notamment avant le 31 décembre 2005.
19. La contribuable a répondu le 30 mars 2007. W\_\_\_\_\_ n'avait jamais eu aucun lien avec X\_\_\_\_\_. Celle-là était une simple investisseuse désireuse d'acquérir la filiale de X\_\_\_\_\_ et de trouver une solution pour permettre l'assainissement de cette société afin d'éviter sa faillite. Lors des négociations effectuées, le principe de l'abandon par la contribuable, à hauteur de CHF 290'000.-, de sa créance en compte-courant à l'encontre de X\_\_\_\_\_ avait été admis au Tribunal. W\_\_\_\_\_ avait exposé son intention de ne pas renoncer au solde de cette créance et la situation de cette société « à l'époque » ne lui

permettait pas d'inférer que cette créance serait irrécouvrable dès lors qu'un sursis concordataire avait été accordé par le Tribunal de première instance en rapport avec des perspectives concrètes d'assainissement. Elle avait fait valoir sa créance dans le cadre de la liquidation de la faillite de X\_\_\_\_\_ et était restée en relation commerciale avec celle-ci après le début du mois de septembre 2005, lui fournissant des services qui avaient été facturés. Aucune des créances produites en CHF 255'000.- et CHF 55'234,30 dans la faillite de X\_\_\_\_\_ n'avaient été honorées. Elles avaient dû être provisionnées en raison des risques de pertes.

Pour répondre à la question posée par l'AFC-GE dans son courrier du 14 février 2007, le chiffre d'affaires réalisé par la contribuable auprès de X\_\_\_\_\_ était nul en 2004 et de CHF 55'234,30 en 2005.

Compte tenu de ces circonstances, les pertes résultant de cette situation ne pouvaient être qualifiées de distribution dissimulée de bénéfices et/ou d'avantages procurés à une société proche dès lors qu'étaient établies la réalité et l'objectivité de ses créances, la possibilité effective ainsi que les démarches effectuées par la contribuable en vue de leur recouvrement ainsi que l'absence de lien.

20. Le 23 avril 2007, l'AFC-GE, par deux décisions distinctes, mais comportant la même motivation, a rejeté les deux réclamations contre les bordereaux de taxation ICC et IFD du 9 octobre 2006.

Même si la contribuable avait changé de raison sociale en septembre 2005 et même si son actionnariat avait changé à cette époque, on ne pouvait considérer, vu la continuité de l'exploitation, qu'il y avait eu sur le plan économique deux sociétés différentes. Dès lors que, pour le recouvrement de la créance de CHF 596'713.- qu'elle détenait vis-à-vis de X\_\_\_\_\_, la procédure n'avait pas été effectuée de la même manière que s'il s'agissait d'une créance vis-à-vis d'un tiers ordinaire vu les relations d'actionnariat qui existaient entre cette dernière et la contribuable, la reprise sur l'amortissement de la créance était maintenue dans sa totalité.

21. Par deux actes séparés, déposés le 25 mai 2007 et comportant une argumentation similaire, la contribuable a recouru auprès la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après CCRICC) ainsi qu'auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (CCRIFD).

Le montant de CHF 545'380.- représentait le montant de plusieurs prêts effectués depuis 2003 par la contribuable à X\_\_\_\_\_ qui la détenait à 100 %. Ces prêts étaient comptabilisés sous forme d'une créance en compte-courant dans son compte de pertes et profits. Suite à la vente, le 19 juillet 2005, des parts sociales de la contribuable à W\_\_\_\_\_, cette créance avait été ramenée à la somme de CHF 255'380.- par abandon d'une part de celle-ci à concurrence de CHF 290'000.-

. Comme X\_\_\_\_\_ était tombée en faillite le 14 décembre 2005, l'amortissement de la totalité de la créance était justifié en raison des très faibles chances de recouvrement de la créance restante.

Les montants repris par l'AFC-GE ne constituaient pas des prestations appréciables en argent fourni à un proche dès lors qu'elles n'avaient aucun lien de quelque nature que ce soit avec X\_\_\_\_\_. Même si le prêt avait été accordé par une filiale à sa société mère, la nature du prêt avait changé au moment où W\_\_\_\_\_ avait racheté les parts sociales de la contribuable. Au surplus le prêt avait été intégré par les parties comme un élément de la vente et considéré par celles-ci comme une créance réelle et ordinaire qui faisait, depuis, partie des actifs de la contribuable au moment de son rachat.

Quant à la provision de CHF 51'333.-, elle correspondait à une créance relative à des services rendus à X\_\_\_\_\_ après son rachat, créance non récupérée pour cause de faillite et qui devait être amortie.

22. Le recours relatif à l'ICC a été inscrit dans le rôle de la CCRICC sous le numéro de cause A/2062/2007/ICC et celui relatif à l'IFD dans le rôle de la CCRIFD sous le numéro de cause A/2063/2007.
23. L'AFC-GE a répondu aux recours en date du 30 avril 2008, concluant à leur rejet par une argumentation similaire, sauf en ce qui concernait la constitution d'une provision en rapport avec la créance de CHF 51'133.- qu'elle admettait.
24. Le 7 septembre 2009, la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) qui a remplacé la CCRICC et la CCRIFD depuis le 1er janvier 2009, a admis partiellement les recours après les avoir joints.

L'admission partielle résultait des conclusions prises par l'AFC-GE en admission partielle du recours, qui étaient justifiées car conformes au droit.

### Impôt fédéral direct

En revanche, le montant de CHF 545'380.- devait être réintégré au bénéficiaire car il s'agissait d'une distribution cachée de dividende au sens de l'art. 58 let. b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11). En effet, la contribuable avait accordé des prêts à la société mère alors qu'elle n'avait pas pour vocation de fournir des prestations financières et de financer les sociétés du groupe ou d'accorder des prêts à des tiers. Elle avait accordé ces prêts sans qu'aucun contrat écrit ne soit établi ni qu'aucune garantie ne soit demandée ceci jusqu'à atteindre le 76 % de la valeur de ses actifs. Elle avait pris des risques importants qu'aucun établissement bancaire n'aurait encourus et n'avait pas perçu d'intérêt sur les sommes prêtées. Ce type de prêt avantageux n'était possible qu'en raison des liens privilégiés qui unissaient les deux sociétés et ne correspondaient

pas aux usages commerciaux. La nature de cette distribution n'avait pas changé après que la contribuable ait changé de raison sociale. La qualification de la prestation en cause devait être faite sur la base des éléments existants au moment où elle avait été accordée. Le prêt octroyé avait pour but d'aider financièrement la société lorsqu'il avait été accordé et une telle transaction n'aurait pas pu être faite par celle-ci avec un tiers.

L'abandon d'une partie de la créance constituait au surplus une prestation appréciable en argent dès lors qu'il s'agissait d'une opération effectuée en faveur de sa maison mère.

C'était à juste titre que l'AFC-GE avait corrigé la comptabilité commerciale avant de procéder à la taxation en ignorant l'actif fictif illicite représenté par le montant de la créance précitée.

#### Impôt cantonal et communal

Un raisonnement similaire devait être tenu s'agissant de l'ICC, en vertu de l'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15).

25. Le 19 octobre 2009, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif contre la décision de la commission du 7 septembre 2009, reçue le 17 septembre 2009. Elle conclut à l'annulation des chiffres 3 et 4 de son dispositif par lesquels elle n'admettait que partiellement les recours, ceci avec suite de dépens.

Elle se référait pour l'essentiel à son argumentation présentée dans le cadre des deux recours du 25 mai 2007. La créance de la contribuable vis-à-vis de X\_\_\_\_\_ résultait de prêts consentis par la première à X\_\_\_\_\_ avant qu'elle ne soit rachetée par W\_\_\_\_\_. Cette dernière était totalement étrangère aux opérations financières effectuées entre la maison mère et sa filiale avant cette opération. Dans sa décision du 11 avril 2005, le tribunal de première instance avait considéré qu'il y avait de réelles perspectives d'assainissement de X\_\_\_\_\_. C'était dans ce cadre que la société française s'était intéressée au rachat de sa filiale, en contrepartie de fonds nouveaux permettant son assainissement. Cette opération était dans l'intérêt tant de X\_\_\_\_\_ que de W\_\_\_\_\_. La proposition de rachat que cette société avait formulée avait été acceptée parce qu'elle était plus avantageuse, du fait de l'abandon de créance, que celle présentée par une concurrente. Le montant de la créance inscrite était bien réel. L'opération de rachat s'était entièrement faite sous l'étroite surveillance du curateur, puis commissaire au sursis, qui avait cosigné la convention de cession des parts. A aucun moment la contribuable n'avait entendu renoncer à la perception du solde de sa créance à l'encontre de son ancienne maison mère. Elle avait en outre fait valoir ses droits dans le cadre de la faillite.

La décision de la commission violait les art. 58 let. b LIFD et 12 let. a LIPM dès lors qu'elle retenait que le prêt devait être considéré comme une distribution dissimulée du bénéfice de la contribuable en faveur de la maison mère. Subsidiairement, si le montant de CHF 290'000.-, objet de l'abandon de créance, était une prestation appréciable en argent, le solde de CHF 255'380.- ne pouvait en aucun cas être assimilé à une distribution dissimulée du bénéfice.

26. L'AFC-GE a répondu le 1er décembre 2009. Elle conclut au rejet du recours. Le prêt à la société-mère était simulé et constituait une distribution dissimulée de bénéfice. Aucun autre tiers ne l'aurait accordé. Il ne devait donc pas être comptabilisé dans les charges de société. Dès lors que la contribuable prétendait à son amortissement, il devait être réintégré dans le bénéfice et considéré comme une prestation appréciable en argent.
27. L'administration de l'impôt fédéral direct (ci-après : AFC-CH) a répondu le 7 janvier 2010. Elle conclut également au rejet du recours, la décision du 7 septembre 2009 de la commission étant conforme au droit.
28. Les parties ont été informées le 11 janvier 2010 que la cause était gardée à juger.
29. La commission a transmis son dossier le 30 septembre 2010. Il ne contenait aucune pièce utile autre que celles versées jusque-là par les parties.

## **EN DROIT**

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'unique objet du recours consiste à déterminer si la reprise décidée par l'AFC-GE de l'amortissement financier total d'une créance de CHF 545'380.-, justifié pour partie par un abandon de créance de CHF 290'000.- et pour une autre par l'irrecouvrabilité de son solde de CHF 255'380.- du fait de la faillite de sa débitrice, est conforme au droit.

### Impôt fédéral direct

3. L'impôt sur le bénéfice d'une entreprise a pour objet le bénéficié net (art. 57 LIFD). L'assiette de l'impôt est fixée à l'art. 58 LIFD. Pour les sociétés astreintes à tenir une comptabilité commerciale, le bénéfice imposable se définit par renvoi

au solde du compte de résultat compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 LIFD). Toutefois, ce renvoi n'est pas absolu. Il est tempéré par l'existence de certaines règles correctives propres au droit fiscal, énoncées à l'art. 58 al. 1 let b et c LIFD (D. YERSIN, Y. NOËL, Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2007, ad art. 57-58, n° 1 p. 716).

4. Doivent être ajoutés au bénéfice comptable 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 qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial et qui entrent dans la typologie des opérations énoncées à l'art. 58 let b LIFD. Sont notamment visées les opérations qui équivalent à des distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices ainsi que les avantages procurés à des tiers.

La notion de « tiers » vise les actionnaires ou les proches de ceux-ci (Arch 51 p. 438 = RDAF 1984 104 ; Arch 55 p. 624 = RDAF 1988 p. 400 ; RDAF 2006 II p. 85 : P.-M. GLAUSER, op. cit, p. 106), mais appartiennent à ce cercle les porteurs de parts et leurs proches, notamment les associés des sociétés à responsabilité limitée au sens de l'art. 722 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220) (D. YERSIN, op. cit., ad art. 58 LIFD, n<sup>os</sup> 122 et 124, p. 751 ; P.-M. GLAUSER, op. cit., p. 109). En effet, la correction du bénéfice d'une entreprise en raison d'une distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 let. b LIFD vise certaines situations dans lesquelles les relations entre la société et ses actionnaires ou détenteurs de parts sont aménagées de façon à réduire le bénéfice par le biais d'obligations contractuelles, dont des prêts (D. YERSIN, op. cit. n° 10, p. 745). Il y a distribution cachée de bénéfice lorsqu'il apparaît que celles-ci reposent en réalité sur le rapport de participation (ATF 131 I p. 593 consid. 5 ; 119 Ib 116 ; 115 Ib 238 ; Arrêt du Tribunal fédéral 2A.473/2005 du 16 février 2006).

5. Pour admettre qu'il y a distribution cachée de bénéfice, quatre conditions doivent être réalisées :
- a. La prestation accordée par la société n'a pas de contrepartie correspondante ;
  - b. La prestation est accordée à un actionnaire ou à un proche ;
  - c. La prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ;
  - d. La disproportion entre la prestation et la contreprestation est manifeste de telle sorte que les organes auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 119 Ib 431 ; 113 Ib 25 ; 107 Ib 330 ; D. YERSIN, op. cit. n° 105, p. 745-746 ; P.-M. GLAUSER, op. cit. p. 106).

6. Le droit suisse ne reconnaît pas la fiscalité de groupe. Les sociétés d'un groupe formant une unité économique doivent ainsi être traitées comme des sujets indépendants et sont réputées avoir entre elles des rapports d'affaires identiques avec ceux qu'elles auraient avec des tiers avec lesquels elles n'auraient aucun lien (D. YERSIN, op. cit., n° 107, p. 746). Peu importe ainsi qu'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 110 Ib 127 ; RDAF 1991 286).
7. a. La distribution dissimulée de bénéfice peut consister en une prestation affectant un compte de charge ou un compte produit, un transfert d'actif à la valeur comptable inférieure à la valeur vénale ou la comptabilisation d'une non-valeur.
- b. Le prêt accordé à un porteur de part d'une personne morale rentre dans cette dernière catégorie dès lors que les quatre conditions précitées sont réalisées, soit que, globalement, il n'aurait pas été accordé à un tiers aux mêmes conditions. Sous l'angle de l'art. 58 let. b LIPM, il est considéré comme simulé (D. YERSIN, op. cit., ad. art. 58 LIPM, n° 164, p. 761-762 ; P.-M. GLAUSER, op. cit., p. 106). Même si, à la date de sa conclusion, un tel prêt n'a pas eu d'impact immédiat au plan fiscal puisqu'elle ne touche pas le compte de résultat du prêteur (sauf si des intérêts ont été comptabilisés, auquel cas ils doivent être exclus du bénéfice imposable), l'amortissement financier ultérieur de la créance ou son abandon ne pourront pas constituer une charge justifiée par l'usage commercial, permettant de réduire le bénéfice imposable (D. YERSIN, op. cit., n° 165, p. 762, *ibid.* Arch 47, p. 584).
8. En l'occurrence, la créance de CHF 545'380.- inscrite dans les livres de la recourante, résulte, selon ses explications, de prêts consentis par celle-ci à sa société-mère. Ces prêts ne font cependant l'objet d'aucune justification documentée et ne portent pas intérêts.

Ainsi que l'AFC-GE l'a relevé justement, les prêts consentis représentent 76 % des actifs de la contribuable. Ils ont été consentis sans aucune contreprestation apparente et jamais la société mère n'aurait pu obtenir un tel financement, sans intérêt et sans garantie, auprès de sources extérieures au groupe qu'elle formait avec la recourante dont l'administrateur, qui était le même que celui de l'entité bénéficiaire des prêts, pouvait parfaitement se rendre compte de l'avantage qu'il accordait ainsi.

La reprise de la quasi-totalité du capital-social de la recourante par la société française courant 2005 n'a en rien changé la nature et de la cause de cette créance restée inscrite au 31 décembre 2005 dans ses livres. De même, le fait que le nouvel associé de la contribuable n'ait aucun lien avec l'ancien ou la teneur et les circonstances dans lesquelles ont été passés les accords de juillet 2005 relatifs à sa reprise par la société française n'ont aucune incidence sur le traitement fiscal des

engagements financiers de la recourante, antérieurs à la reprise, qui sont encore inscrits dans ses comptes postérieurement à celle-ci.

9. C'est à juste titre que l'AFC-GE a réintégré le montant de CHF 545'380.- dans le bénéfice 2005 de la société retenant qu'il y avait eu distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 let. b LIFD. Le recours sera donc rejeté s'agissant de la taxation IFD, la cause étant retournée à l'AFC-GE pour nouvelle taxation, compte tenu de son accord de prendre tout de même en considération la perte de valeur de la créance de CHF 51'333.-.

#### Impôt cantonal et communal

10. Est considéré comme bénéfice net imposable, le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes (art. 12 let. a LIPM). On doit y ajouter notamment, les allocations volontaires à des tiers et des prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (art. 12 let h LIPM). A teneur de la jurisprudence, cette dernière disposition vise notamment les distributions dissimulées de bénéfice selon une définition identique à celle retenue dans le cadre de l'art. 58 let. b LIFD (ATF 2C.188/2008 du 19 août 2008 et références citées).
11. Pour la taxation de l'ICC 2005, c'est donc par le même raisonnement que les reprises sur bénéfice décidées par l'AFC-GE doivent être admises, à l'exception de celle sur la créance de CHF 51'333.-. Le recours sera donc également rejeté pour la taxation ICC 2005, la décision de la commission étant confirmée et le dossier retourné pour nouvelle taxation conformément au dispositif de cette dernière décision.
12. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA).

\* \* \* \* \*

### **PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

#### **à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 19 octobre 2009 par S\_\_\_\_\_ S.à.r.l. contre la décision du 7 septembre 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative ;

#### **au fond :**

le rejette ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations ICC et IFD 2005 conformément au dispositif de la décision précitée ;

met un émolument de CHF 2'000.- à la charge de S\_\_\_\_\_ S.à.r.l. ;

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 Me Antoine Kohler, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière administrative.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Dumartheray, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :

F. Glauser

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :