RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/2826/2006-FIN** **ATA/529/2006**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 3 octobre 2006

dans la cause

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

contre

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT**

et

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**X_____**
représentée par la société Fiduciaire Gestoval

## EN FAIT

1. X_____ (ci-après : la société) a pour but l'importation, l'exportation et le commerce de produits chimiques, pharmaceutiques, alimentaires, industriels et agricoles, ainsi que des machines et outillages en relation avec lesdits produits.

2. Le 14 juillet 2003, la société a remis sa déclaration pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2002, en déclarant un bénéfice net imposable de CHF 47'315.- et un capital imposable de CHF 5'510'148.-. Le bilan au 31 décembre 2002 faisait état, au titre d'actifs immobilisés, d'un poste "Prêts aux sociétés affiliées" d'un montant de CHF 2'663'863,92.

   Il s'agissait de deux prêts financiers octroyés en 1997 et 1998 à une filiale, sise en Argentine. Les prêts ont été octroyés sans intérêt car ils étaient considérés comme des avances sur le capital-actions dont l'augmentation par compensation n'intervenait que plus tard.

3. Par bordereau du 5 décembre 2003, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a calculé l'impôt fédéral direct 2002 sur la base d'un bénéfice imposable de CHF 133'800.-. Ce faisant, elle a ajouté au bénéfice déclaré la somme de CHF 86'576.- représentant des intérêts au taux de 3,25 %, en application de la notice de l'administration fédérale des contributions relative aux taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent, sur le prêt aux sociétés affiliées de CHF 2'663'864.-.

4. Le 16 décembre 2003, la société a formé réclamation contre le bordereau du 5 décembre 2003 en prétendant que le prêt était "destiné à compensation en vue d'augmentation du capital-actions" et qu'il n'était pas "insolite qu'une société-mère prête à une filiale en développement sans facturer d'intérêts".

5. Par décision du 28 janvier 2004, l'AFC a maintenu sa taxation.

6. Le 3 février 2004, la société a saisi la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission). Elle contestait la reprise des CHF 86'576.- au titre des bénéfices imposables.

7. Dans sa réponse du 26 janvier 2005, l'AFC a conclu au rejet du recours.

   Un prêt sans intérêt accordé à une filiale constituait une prestation appréciable en argent. Cette transaction n'aurait pas été conclue avec un tiers dans les mêmes conditions. C'était à juste titre que l'AFC avait appliqué un taux minimum de 3,25 % à la prestation gratuite.

8. Par décision du 23 janvier 2006, la commission a admis le recours concernant l'impôt cantonal 2002.

Le prêt sans intérêt était en réalité un apport dissimulé de la société à sa filiale en Argentine, qui en tant que tel n'était pas imposable sur le bénéfice.

Cette décision étant devenue définitive, la commission a demandé à l'AFC si elle acceptait qu'une solution identique soit appliquée à l'impôt fédéral direct 2002.

L'AFC, après avoir consulté l'administration fédérale des contributions, a répondu qu'elle maintenait ses conclusions tendant au rejet du recours.

9. Par décision du 21 juin 2006, la commission a admis le recours concernant l'impôt fédéral direct 2002.

10. Le 2 août 2006, l'administration fédérale des contributions a interjeté un recours auprès du Tribunal administratif à l'encontre de cette décision. Le prêt sans intérêt devait être considéré comme une prestation appréciable en argent

11. Par courrier du 15 août 2006, l'AFC a demandé à figurer comme partie(s) recourante(s). Elle conclut à l'admission du recours et à l'annulation de la décision de la commission du 21 juin 2006.

12. Le 19 septembre 2006, la société, reprenant pour l'essentiel ses conclusions devant l'autorité de première instance, s'est déterminée sur la mauvaise situation financière de la filiale argentine. Celle-ci l'empêcherait de se fournir en capitaux pour son développement ailleurs qu'auprès de sa maison-mère ; l'absence d'intérêts n'est donc pas liée à une volonté de s'écarter du principe de la pleine concurrence, mais au contraire à celle de ne pas aggraver les déficits.

13. Le 21 septembre 2006, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

## EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours de l'administration fédérale des contributions est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. La possibilité de former un recours incident par la simple production de conclusions motivées au moment du dépôt de la réponse au recours n'est pas offerte par la LPA. Cette dernière institue un délai de trente jours pour recourir contre une décision finale, au-delà duquel un recours doit être déclaré irrecevable

(art. 63 al. 1 let. a LPA; ATA/73/2004 du 20 janvier 2004 ; ATA/530/1997 du 2 septembre 1997).

En l'espèce, l'AFC n'a pas recouru contre la décision de la commission du 21 juin 2006 dans le délai précité. Partant, elle ne peut pas être considérée comme recourante dans la présente procédure.

3. L'administration fédérale des contributions considère le prêt sans intérêts comme une prestation appréciable en argent alors que la commission l'a qualifiée d'apport dissimulé.

a. Selon l'article 58 alinéa 1 lettre b de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), 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, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

b. Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives : la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (X. OBERSON, Précis de droit fiscal international, 2e édition, Berne 2004, p. 189 ss n° 31 ; ATA/792/2003 du 28 octobre 2003, consid. 4). En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples ; en particulier, le fisc la réintègre dans les bénéfices imposables de la société contribuable (X. OBERSON, op. cit. p. 190 n° 33).

c. La Haute Cour a d'ailleurs admis l'existence d'une prestation appréciable en argent lorsqu'une société-mère abandonnait une créance à l'égard d'une de ses filiales (Arrêt du Tribunal fédéral du 9 mai 1995, Archive 65, 51ss).

d. Pour le surplus, de jurisprudence constante, le Tribunal fédéral considère que le droit positif suisse ne reconnaît ni ne définit la notion de groupe de sociétés : une filiale n'est ni un établissement, ni une succursale, mais une société juridiquement indépendante (ATF 110 Ib 127 consid. 3 p. 132).

En l'espèce, la société mère a accordé un prêt sans intérêt à sa filiale. Il s'agit bien d'une prestation sans contre-prestation. La société-mère s'est appauvrie en ne prélevant aucun intérêt. Elle a agi de manière telle, qu'elle a créé une distorsion par rapport aux usages commerciaux.

La filiale est une société indépendante de la maison mère ; elle doit être considérée comme un tiers au sens de l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD. La société a donc accordé un bénéfice dissimulé à un tiers qui n'est pas justifié par l'usage commercial.

Le prêt octroyé a pour but d'aider financièrement la filiale ; cette transaction n'aurait donc pas été faite avec un tiers.

La disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste. La société-mère était parfaitement consciente d'accorder un avantage financier à sa filiale. Dans sa lettre du 19 septembre 2006, elle a admis "que la mauvaise situation financière de la filiale argentine ne lui permettrait pas de se fournir en capitaux pour son développement ailleurs qu'auprès de sa maison-mère".

Enfin, en ne percevant aucun intérêt, la société-mère a renoncé à une créance. Le raisonnement du Tribunal fédéral s'applique donc par analogie à cette transaction, qui doit être considérée comme une prestation appréciable en argent.

Par conséquent, le prêt accordé à la filiale ne peut l'être à titre gratuit, les conditions d'une prestation appréciable en argent étant remplies.

4. a. En règle générale, les instructions, les circulaires et les directives administratives - ou, en d'autres termes, les ordonnances administratives - n'ont, selon la jurisprudence et la doctrine, pas force de loi et ne constituent pas du droit fédéral au sens de l'article 49 lettre a de la loi fédérale sur la procédure administrative du 20 décembre 1968 (PA - RS 172.021 ; ATF 121 II 478 consid. 2b ; ATA/839/2993 du 18 novembre 2003 consid. 3c et les références citées).

b. Elles peuvent cependant apporter des précisions quant à certaines notions contenues dans la loi ou quant à la mise en pratique de celle-ci. Sans être lié par elles, le juge peut néanmoins les prendre en considération en vue d'assurer une application uniforme de la loi envers chaque administré. Il ne doit en tenir compte que si elles respectent le sens et le but de la norme applicable (ATF 121 II 478 consid. 2b).

c. Des intérêts créanciers au taux minimum de 3,25 % sur CHF 2'663'864.- doivent être exigés en application de l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD. S'agissant du taux minimum, la notice concernant les taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent de l'administration fédérale des contributions du 28 janvier 2002 s'applique par analogie à la décision de la commission du 23 janvier 2006.

En conclusion, le Tribunal administratif admettra le recours et annulera la décision de la commission du 21 juin 2006, confirmant ainsi le bordereau de taxation du 5 décembre 2003 relatif à l'impôt fédéral direct 2002.

5. Le recours est ainsi admis. La société intimée, qui succombe, est condamnée au paiement d'un émolument de CHF 1'000.-.

* * * * *

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 2 août 2006 par l'administration fédérale des contributions contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 21 juin 2006 ;

**au fond :**

l'admet ;

met à la charge de X_____, un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par-devant le Tribunal fédéral ; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fédérale des contributions ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, à l'administration fiscale cantonale et à la société Fiduciaire Gestoval, mandataire de la société intimée.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

| la greffière-juriste : | le président : |
|---|---|
| C. Del Gaudio-Siegrist | F. Paychère |

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :