

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3697/2008-ICC

ATA/578/2011

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 6 septembre 2011**

**1<sup>ère</sup> section**

dans la cause

**H** \_\_\_\_\_

représentée par Me Philippe Cottier, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 27 septembre 2010 (N° DCCR/1381/2010)**

---

## EN FAIT

1. La société anonyme H\_\_\_\_\_ (ci-après : la société), inscrite au registre du commerce le 26 octobre 1976, avait pour but l'administration, acquisition, vente de participations à toutes entreprises commerciales, financières, industrielles, mobilières et immobilières. Elle a été dissoute par décision de son assemblée générale le 20 juin 2005.
2. Auparavant, en 1996 puis 2000 et 2001, la société avait conclu avec ses actionnaires, par ailleurs créanciers chirographaires, des contrats de postposition de leurs créances à concurrence de CHF 11'714'565.-. Ces contrats excluaient toute possibilité de résiliation hormis certaines conditions particulières ainsi que le remboursement en tout ou partie des créances. L'abandon de créances ou la transformation de celles-ci en capitaux propres était réservé.
3. En novembre 2004, la société a procédé, à la suite d'une entrée de liquidités, à un versement à ses créanciers-actionnaires de CHF 2'000'000.- sur la forme d'une avance non remboursable, au prorata du montant des créances respectives de chaque actionnaire.
4. Un second versement, de CHF 400'000.-, a de la même manière été fait aux créanciers-actionnaires en 2005, portant les avances à CHF 2'400'000.-. Cette opération a été mentionnée dans le cadre des déclarations d'impôt de la société sous la rubrique « Créances et prêts – actionnaires, associés, personnes proches » du formulaire A destiné à l'état des titres et aux autres placements de capitaux.
5. Ce mode de faire n'a pas fait l'objet de rectifications pour les taxations des années 2004 et 2005 bien que la question ait été expressément soulevée par l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) dans le cadre d'une demande de renseignements préalable à la taxation pour l'année 2004.
6. Le 23 juillet 2007, l'AFC-GE a notifié à la société les bordereaux de taxation définitive pour les impôts cantonaux et communaux 2006 et pour l'impôt fédéral direct 2006. Entre autres redressements, l'AFC-GE a retenu un montant de CHF 27'000.- au titre de prestations à un prix de faveur aux actionnaires, aux associés ou à des personnes proches.
7. A la suite d'une réclamation formée par la société contre ce bordereau et des renseignements obtenus dans le cadre de la procédure, l'AFC-GE a rectifié les taxations en défaveur de la société en date du 8 septembre 2008 et a amené la reprise initiale à hauteur de CHF 27'000.- à un montant de CHF 66'350.-. Une compensation prohibée par le droit commercial ne devait être admise sur le plan fiscal qu'avec retenue. La reprise était conforme aux dispositions de la circulaire

de l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH) concernant les « Taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent » et les « Taux d'intérêts admis fiscalement sur les avances / prêts libellés en devises et monnaies étrangères ».

8. Le 2 octobre 2008, la société a interjeté recours contre ces deux décisions sur réclamation auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la commission) et devenue depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI). Le remboursement partiel des créanciers-actionnaires à hauteur de CHF 2'400'000.- avait été porté au bilan directement en diminution de la dette de CHF 11'714'565.- envers les créanciers chirographaires. Il ne se justifiait pas de décompter un intérêt au taux de 2,25 % sur les avances faites aux créanciers-actionnaires au vu de l'absence de risque financier sur ces avances, couvertes par les créances non rentées des mêmes actionnaires. Les avances de CHF 2'400'000.- ne constituaient pas non plus des avantages économiques à des tiers dans la mesure où des prêts chirographaires devaient en toute hypothèse être remboursés. La société relevait également qu'aucun redressement n'avait été effectué s'agissant des taxations pour les années 2004 et 2005 quand bien même les avances aux actionnaires figuraient d'ores et déjà au bilan. Subsidiairement, si les avances aux actionnaires devaient être rentées, il s'agirait de tenir compte du fait que les dettes de la société envers les mêmes actionnaires porteraient intérêt, les intérêts débiteurs et créditeurs se compensant alors.
9. L'AFC-GE et l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct ont répondu au recours et conclu à son rejet le 22 mai 2009. L'existence d'un prêt sans intérêt de la société à ses actionnaires d'un montant de CHF 2'400'000.- n'était pas contestée. L'absence d'intérêts constituait une prestation appréciable en argent dont le montant devait être réintégré au bénéficiaire imposable. Le taux de 2.25 % était conforme à la circulaire de l'AFC-CH « Taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent », du 26 janvier 2006. Les conditions posées par la jurisprudence autorisant la compensation entre une prestation à l'actionnaire et les avantages accordés par celui-ci à la société n'étaient pas réalisées. La société n'avait pas apporté la preuve du lien de connexité et la postposition s'opposait à tout paiement d'intérêts, de sorte qu'en toute hypothèse un tel lien de connexité ne pourrait pas exister.
10. La société a répliqué le 23 juin 2009 et l'AFC-GE et l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct ont dupliqué le 8 juillet 2009. Les écritures portaient sur la question de l'existence respectivement de l'absence de lien de connexité entre la prestation aux actionnaires et les avantages accordés par ceux-ci à la société en leur qualité de créanciers chirographaires.

11. Par décision du 27 septembre 2010, la commission a joint les recours et les a rejetés. La société avait octroyé à ses actionnaires des prêts non porteurs d'intérêts, ce qui constituait une prestation appréciable en argent à laquelle le taux minimum de 2,25 % devait être appliqué. La compensation entre les avances aux actionnaires et les prêts sans intérêts de ceux-ci à la société ne pouvait pas intervenir car prohibée par l'art. 662a, al. 2, ch. 6 de la loi fédérale complétant le Code civil suisse du 30 mars 1911 (Livre cinquième : Droit des obligations (CO - RS 220)). En outre, la circulaire n° 6 du 6 juin 1997 de l'AFC-CH ne prévoyait aucune compensation avec les comptes débiteurs. La prestation appréciable en argent octroyée en faveur des actionnaires de la société ne pouvait pas se justifier par le fait que ceux-ci avaient octroyé un prêt non renté à la société.
  
12. La société a interjeté recours contre cette décision le 10 novembre 2010 auprès du Tribunal administratif devenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, la chambre administrative de la section administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative), en concluant à son annulation et à ce que l'inexistence d'une prestation appréciable en argent soit constatée. Le versement de CHF 2'400'000.- de la société à ses actionnaires constituait le remboursement partiel de leur créance respective ainsi que cela ressortait de leur comptabilité. Il avait été impossible de qualifier l'opération de remboursement partiel en raison du surendettement et des contrats de postposition conclus entre la société et ses créanciers, raison pour laquelle le paiement avait été qualifié d'avance aux actionnaires. Il ne s'agissait pas d'une prestation de la société à ses actionnaires, mais d'une contreprestation ensuite de prêts accordés par ceux-ci à celle-là. Le poste « Avance aux actionnaires » avait été porté au bilan en déduction du poste « Créanciers actionnaires postposés » et il était logique que la société n'ait prélevé aucun intérêt sur ce montant. Subsidiairement, seule une reprise de CHF 4'073.- pouvait être appliquée dans la mesure où il aurait fallu tenir compte du fait que les créanciers-actionnaires auraient eu la possibilité de facturer des intérêts à la société à la hauteur de la part de l'endettement maximal et, partant, de les compenser avec les intérêts que leur aurait facturés la société.
  
13. L'AFC-GE et l'administration fiscale de l'impôt fédéral direct ont répondu au recours le 15 décembre 2010 en concluant à son rejet. Il n'était pas contesté que la société avait consenti à des prêts à ses actionnaires à hauteur de CHF 2'400'000.- dont l'absence d'intérêt constituait une prestation appréciable en argent en faveur de ceux-ci. La société n'avait pas établi le lien de connexité entre les prestations faites aux actionnaires et les avantages que ceux-ci lui avaient accordés ; la compensation n'était pas possible. Les actionnaires avaient renoncé, avec les conventions de postposition, à l'exigibilité d'intérêts sur leur créance. Compte tenu du surendettement, la société n'était pas en mesure de payer des intérêts. Il n'existait pas de lien de connexité entre les prêts sans intérêts et la créance postposée non rentée des actionnaires à l'encontre de la société.

14. Le 28 juin 2011, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

### EN DROIT

1. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 (LOJ - E 2 05), l'ensemble des compétences jusqu'alors dévolues au Tribunal administratif a échu à la chambre administrative de la Cour de justice, qui devient autorité supérieure ordinaire de recours en matière administrative (art. 131 et 132 LOJ).

Les procédures pendantes devant le Tribunal administratif au 1<sup>er</sup> janvier 2011 sont reprises par la chambre administrative (art. 143 al. 5 LOJ). Cette dernière est ainsi compétente pour statuer.

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).

3. L'objet du litige est l'inclusion dans le bénéfice net imposable ICC et IFD 2006 de la recourante d'un montant de CHF 66'350.- au titre de prestation appréciable en argent à ses actionnaires par ailleurs créanciers chirographaires.

4. 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, sont considérés comme bénéfice imposable 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.

b. Concernant l'ICC, l'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) prévoit que 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.

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN/P. BRÜLISAUER, *in* : M. ZWEIFEL/P. ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2e éd., n° 74 ad. art. 24

p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD quand bien même il est rédigé différemment (ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

d. Selon la jurisprudence, 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 (ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, *Droit fiscal suisse*, Bâle 2007, p. 197 n° 33 et les références citées).

e. Il appartient à la société 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 le bénéficiaire de la prestation ont conduit à la prestation insolite (Arrêt du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010).

f. Les prestations appréciables en argent peuvent apparaître de diverses façons, et les distributions dissimulées de bénéfice consistent 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 (ATA/684/2010 du 5 octobre 2010). Un prêt sans intérêt constitue une prestation appréciable en argent (Arrêt du Tribunal fédéral 2A.145/2005 du 30 janvier 2006, consid. 9.3).

g. 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 (X. OBERSON, *op. cit.* p. 197 n° 35).

En l'espèce, la question est de savoir si le versement de CHF 2'400'000.-, qualifié d'avance aux actionnaires, consiste en une prestation appréciable en argent au sens des dispositions légales et de la jurisprudence. L'autorité de taxation considère ce versement comme un prêt tandis que la société comme le remboursement d'un prêt.

On ne peut pas suivre la contribuable lorsqu'elle soutient que le versement intervient en remboursement des prêts que lui ont consentis ses actionnaires, car ce remboursement intervient en violation des contrats de postposition qui excluent un tel remboursement. La société était consciente du fait qu'il lui était impossible de procéder à tout remboursement en raison de ces contrats, et c'est pour cette

raison qu'elle a fait figurer les paiements sous le libellé «avance aux actionnaires». Dans ces circonstances, les conditions de l'existence d'une prestation appréciable en argent sont remplies : dans la mesure où il n'est formellement procédé à aucun remboursement, il s'agit de versements réalisés sans contreprestation perçue de la société ; la condition de la personne du récipiendaire de la prestation est également réalisée. Il en découle que les deux autres conditions sont également réalisées.

La société ne peut pas aujourd'hui se prévaloir de la réalité économique pour échapper aux obligations fiscales découlant de l'interprétation comptable qu'elle a mise en place pour passer outre les conventions de postposition qui excluaient tout remboursement. Peu importe à cet égard qu'il n'y ait pas d'autres créanciers sociaux que les actionnaires-créanciers, et, partant, pas de tiers lésé.

Pour ces motifs, le grief doit être rejeté et le redressement confirmé.

5. a. Dans une argumentation subsidiaire, la société se prévaut de la compensation entre les intérêts calculés sur la prestation appréciable en argent et les intérêts que les créanciers auraient eu la possibilité de facturer à la société à raison de leurs prêts.

b. Jurisprudence et doctrine prévoient la possibilité de compenser des avantages réciproques que peuvent se faire la société anonyme et son actionnaire afin d'échapper à l'imposition sur la distribution dissimulée de bénéfice. Toutefois, cette compensation ne vaut qu'entre des prestations dissimulées, apport dissimulé et distribution dissimulée de bénéfice, et pour autant qu'il existe une relation directe entre eux (ATF 113 Ib 23/29 consid. 4c ; Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1360/2006 du 1<sup>er</sup> mars 2007 consid. 8 ; J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise (société anonyme), Lausanne 1994, p. 275).

En l'espèce, ces conditions ne sont pas réalisées. Les créanciers-actionnaires n'ont pas prétendu que leur créance continuait de porter intérêt et qu'ils renonçaient à ce paiement en contrepartie de l'absence d'intérêt sur le versement qu'ils qualifient de remboursement partiel.

Ce grief doit également être rejeté.

6. a. La recourante se prévaut de ce que le prêt n'a pas été comptabilisé dans les périodes fiscales antérieures, sans toutefois exposer le fondement juridique de ce grief.

b. La question de savoir si ce grief répond à l'exigence de motivation (art. 65 al. 2 LPA) peut rester ouverte compte tenu de ce qui suit.

Ce grief est à comprendre comme l'invocation du principe de la bonne foi, à qui on reconnaît le pouvoir, lorsque des conditions bien particulières sont réunies,

de permettre qu'il soit fait échec au principe de la légalité (ATF 131 II 627/636 consid. 6.1). De jurisprudence constante, le fait qu'un contribuable ait bénéficié de taxations trop basses lors de périodes fiscales antérieures ne lui confère aucun droit à ce qu'une taxation ne soit pas rectifiée, sauf à ce qu'il ait notamment reçu des assurances particulières et expresses de la part de l'autorité de taxation (Arrêt du Tribunal fédéral 2P.338/2004 du 26 avril 2006, consid. 3.1).

En l'espèce, la recourante ne se prévaut d'aucune assurance qui lui aurait été donnée s'agissant du traitement fiscal de l'avance aux actionnaires qu'elle a consentie, de sorte que ce grief, pour autant qu'il soit recevable, doit être rejeté.

7. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe (art. 87 al. 1 LPA).

\* \* \* \* \*

**PAR CES MOTIFS**  
**LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE**

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 10 novembre 2010 par H\_\_\_\_\_, en liquidation contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière administrative du 27 septembre 2010 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 1'000.- à la charge de H\_\_\_\_\_, en liquidation ;

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 (la présente décision) et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Philippe Cottier, avocat de la recourante, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeants : Mme Hurni, présidente, M. Dumartheray, juge, M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

C. Derpich

la présidente siégeant :

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :