

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/3144/2013-ICCIFD

ATA/1104/2015

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 13 octobre 2015**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

contre

**Monsieur A\_\_\_\_\_**

représenté par le Cabinet fiscal et comptable J.-F. Meillard, mandataire

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

\_\_\_\_\_

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
28 avril 2014 (JTAPI/468/2014)**

---

## EN FAIT

- 1) Monsieur A\_\_\_\_\_, né le \_\_\_\_\_ 1966, est contribuable dans le canton de Genève.

Le litige concerne l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD) 2009 de M. A\_\_\_\_\_.

- 2) A\_\_\_\_\_ Sàrl est une société sise à B\_\_\_\_\_ dont le but social est d'exploiter un café-restaurant. M. A\_\_\_\_\_ qui la gère est l'un des associés de celle-ci avec Madame A\_\_\_\_\_, sa mère et la société C\_\_\_\_\_ Sàrl.

- 3) C\_\_\_\_\_ Sàrl est une société sise à D\_\_\_\_\_, dans le canton de Nidwald, gérée et détenue entièrement par M. A\_\_\_\_\_.

- 4) A\_\_\_\_\_ Sàrl a remis en juin 2010 à l'administration fiscale cantonale genevoise (ci-après : AFC-GE), sa déclaration fiscale au 31 décembre 2009. Son bénéficiaire imposable s'élevait à CHF 65'466.- et son capital propre imposable à CHF 227'343.-. Elle détenait une créance de CHF 180'285.- à l'encontre de C\_\_\_\_\_ Sàrl.

Dans l'état des titres figurait la mention d'une créance vis-à-vis de M. A\_\_\_\_\_ dont le montant était égal à CHF 0.- à la date de clôture de l'exercice fiscal mais pour laquelle la société annonçait avoir perçu des intérêts de CHF 5'248.-.

- 5) M. A\_\_\_\_\_ a déposé sa déclaration fiscale 2009 en septembre 2010. Il y a fait état d'un revenu imposable de CHF 113'905.- et d'une fortune imposable nulle.

Les titres faisaient état au 31 décembre 2009 d'une dette chirographaire de CHF 180'285.- en faveur de C\_\_\_\_\_ Sàrl

- 6) Le 13 janvier 2011, faisant suite à une demande de renseignements de l'AFC-GE du 13 décembre 2010, A\_\_\_\_\_ Sàrl a indiqué ce qui suit :

« Constituée à fin 2009 par M. A\_\_\_\_\_, C\_\_\_\_\_ Sàrl va racheter à Mme A\_\_\_\_\_, courant 2011, les parts sociales de A\_\_\_\_\_ Sàrl qu'elle détient, ainsi que des autres parts d'autres participations étrangères détenues actuellement par son fondateur. À fin 2009, C\_\_\_\_\_ Sàrl s'est substitué à M. A\_\_\_\_\_ en reprenant son compte courant actionnaire dans A\_\_\_\_\_ Sàrl. Aucun contrat n'a encore été établi à ce jour. Il sera rédigé courant 2011, lorsque l'ensemble des opérations d'achat sera terminée. Agissant dans le futur comme société-mère du groupe, des dividendes seront remontés jusqu'à complet remboursement des avances de fonds. Il s'agit d'une transaction courante et non pas d'un financement

particulier à un tiers proche de l'actionnaire, C\_\_\_\_\_ Sàrl devant même l'actionnaire principale de A\_\_\_\_\_ Sàrl ».

- 7) Le 4 février 2012, l'AFC-GE a notifié au contribuable ses bordereaux de taxation 2009 qui, non contestés, sont entrés en force.
- 8) Le 1<sup>er</sup> juin 2012, l'AFC-GE a établi les bordereaux de taxation d'A\_\_\_\_\_ Sàrl.

Elle a retenu un bénéfice imposable de CHF 65'466.- et un capital propre imposable de CHF 50'000.-. Le montant précité de CHF 180'285.- a été qualifié de « réserves latentes imposées ».

S'agissant du capital propre, l'avis de taxation indiquait par le biais d'une note de renvoi : « Annexe A : Total créances et prêts actionnaires, associés, personnes proches (physiques et morales) : CHF 180'285.00. »

Non contestés, ces bordereaux sont entrés en force.

- 9) Par courrier du 12 décembre 2012, l'AFC-GE a informé le contribuable de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts et de soustraction d'impôts pour l'année 2009 à son encontre.

Le service des personnes morales avait informé le service de contrôle de l'AFC-GE que le contribuable avait bénéficié de prestations appréciables en argent, sous forme d'un prêt simulé octroyé par A\_\_\_\_\_ Sàrl., de sorte que la prestation de CHF 180'285.- serait ajoutée à son état des titres 2009 en tant que rendement de fortune mobilière. Un délai de dix jours lui était accordé pour se déterminer.

- 10) Par pli du 18 décembre 2012, le contribuable a contesté l'accusation de soustraction d'impôt.

Les renseignements qu'il avait transmis au service des personnes morales ne permettaient pas de conclure à un prêt simulé. Il s'agissait d'une avance actionnaire soumise à intérêts et dont une large part était amortie chaque exercice avec la distribution de bonus. Depuis 2010, la créance à son encontre avait été débitée à C\_\_\_\_\_ Sàrl qui détenait l'ensemble de son patrimoine.

- 11) Par courrier du 9 janvier 2013, l'AFC-GE a informé le contribuable de la fin de la procédure de rappel ainsi que celle de soustraction d'impôt, et lui a notifié deux bordereaux de rappel d'impôts et deux bordereaux d'amende.

La somme de CHF 180'285.- a été réintégrée dans le revenu imposable du contribuable. Les suppléments d'impôt s'élevaient à CHF 27'995.65.- pour l'ICC et à CHF 12'911.75.- en IFD, augmentés de divers intérêts.

La quotité des amendes a été fixée à la moitié du montant de l'impôt soustrait, au motif que la faute commise par le contribuable revêtait la forme de la négligence.

- 12) Par pli du 28 janvier 2013, le contribuable a élevé réclamation contre les quatre bordereaux précités.
- 13) Par courriel du 18 février 2013, l'AFC-GE a accusé réception de cette réclamation et a invité le contribuable à convenir d'un entretien afin de respecter son droit d'être entendu.
- 14) Le 12 mars 2013, le mandataire du contribuable s'est entretenu avec des fonctionnaires de l'AFC-GE. Le contenu de cette discussion n'a pas fait l'objet d'un procès-verbal ou d'une note.
- 15) Le 5 juillet 2013, un extrait de comptes 2012 de C\_\_\_\_\_ Sàrl, a été remis à l'AFC-GE. Il en résultait un passif de CHF 378'121.69 à fin 2011 et de CHF 466'397.29 à fin 2012, ainsi que la réception de CHF 185'000.- à titre de dividende de la part d'A\_\_\_\_\_ Sàrl en date du 30 juin 2012.

À cette même date, l'AFC-GE avait requis par courrier, les conclusions du contribuable dans le cadre du traitement de la réclamation.

- 16) Par courrier du 8 juillet 2013, le contribuable a reproché à l'AFC-GE de persister à redresser ses revenus 2009 alors qu'il lui avait transmis toutes les données nécessaires pour apporter la preuve de l'inexistence d'un prêt simulé et qu'il avait entamé avec elle des discussions concernant la taxation de 2009.

Le redressement effectué sans justification en 2010 de la créance de C\_\_\_\_\_ Sàrl faisait double emploi avec celui de 2009, de sorte qu'il s'agissait d'une double imposition d'un seul et même revenu. La créance d'A\_\_\_\_\_ Sàrl, au 31 décembre 2009, avait été reprise au 1<sup>er</sup> janvier 2010 par C\_\_\_\_\_ Sàrl et avait donc disparu des comptes d'A\_\_\_\_\_ Sàrl ; à cet effet, il a produit une copie du grand livre des comptes 2010 de C\_\_\_\_\_ Sàrl, datée du 4 juillet 2013, à titre de preuve.

- 17) Par décisions du 2 septembre 2013, l'AFC-GE a maintenu les reprises et les amendes pour la période fiscale 2009.

Au 31 décembre 2009, A\_\_\_\_\_ Sàrl avait accordé un prêt CHF 180'285.- à la société C\_\_\_\_\_ Sàrl (société sœur) dont le contribuable détenait les droits de participation. Ce prêt consenti à la société sœur était considéré comme simulé. L'avis de taxation d'A\_\_\_\_\_ Sarl notifié le 1<sup>er</sup> juin 2012, mentionnait bien qu'une réserve négative pour le montant de CHF180'285.- avait été constituée. Pour ce motif, l'AFC-GE l'avait qualifié de prestation appréciable en argent.

Les indices retenus étaient au nombre de deux : la solvabilité et la capacité de remboursement insuffisantes, et, l'absence de plan de remboursement.

En outre, concernant la soustraction d'impôts, le contribuable avait fait en sorte qu'une taxation entrée en force soit incomplète et insuffisante, la négligence était admise de sorte que la quotité de l'amende fixée n'était pas disproportionnée.

18) Par acte du 10 décembre 2013, le contribuable a interjeté recours contre les décisions précitées auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI), concluant, « sous suite de dépens », à leur annulation et au rétablissement des éléments imposables 2009 conformément à sa déclaration d'impôt.

a. Lors de l'entretien du 12 mars 2013, l'AFC-GE avait admis le caractère sommaire du redressement effectué chez A\_\_\_\_\_ Sàrl, ainsi que le fait qu'elle n'avait pas particulièrement cherché à savoir si le bénéficiaire du prêt était solvable ou non. Elle s'était engagée à réexaminer la taxation 2009 de M. A\_\_\_\_\_ sur la base d'informations complémentaires transmises par son mandataire après la clôture définitive des comptes 2012 d'A\_\_\_\_\_ Sàrl. L'AFC-GE n'avait pas démontré que M. A\_\_\_\_\_ n'était pas en mesure de rembourser son prêt. L'insolvabilité invoquée ne reposait sur aucune preuve concrète et la vente des actions d'A\_\_\_\_\_ Sàrl, toutes détenues par C\_\_\_\_\_ Sàrl, pouvait largement rembourser la créance due à A\_\_\_\_\_ Sàrl. En outre, des remboursements importants avaient été enregistrés en 2011 et 2012, notamment l'octroi de dividendes à C\_\_\_\_\_ Sàrl de la part d'A\_\_\_\_\_ Sàrl.

b. À l'appui de son recours, le contribuable a produit des extraits de comptes 2011 et 2012 d'A\_\_\_\_\_ Sàrl dont il ressortait notamment la présence d'un actif de CHF 378'121,69.- à fin 2011 et de CHF 479'065,09.- à fin 2012. Le versement de deux dividendes en faveur de C\_\_\_\_\_ Sàrl, l'un de CHF 120'000.- en date du 30 novembre 2011 et l'autre de CHF 185'000.- en date du 30 juin 2012.

c. Enfin, la mère du contribuable, Mme A\_\_\_\_\_, cautionnait avec sa fortune personnelle les engagements bancaires d'A\_\_\_\_\_ Sàrl depuis de nombreuses années. En conséquence, l'AFC-GE ne s'était pas suffisamment informée sur l'état de fortune réelle du contribuable, en refusant de le recevoir en compagnie de son mandataire et n'avait pas notifié de manière régulière les redressements précités.

19) Le 9 février 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

a. Le contribuable avait bénéficié d'un prêt simulé et suite à ce constat, une procédure de rappel d'impôt pour l'ICC et l'IFD 2009, avait été ouverte. L'AFC-GE avait considéré que les conditions d'existence d'un prêt simulé étaient réunies et avait procédé ainsi à la taxation de la société A\_\_\_\_\_ Sàrl le 1<sup>er</sup> juin 2012 en tenant compte de la constitution d'une réserve négative de CHF 180'285.-.

Cet ajustement opéré auprès d'A\_\_\_\_\_ Sàrl constituait, dans le cadre de l'imposition de M. A\_\_\_\_\_, un rendement de participation imposable.

b. L'AFC-GE avait retenu quatre éléments pour conclure à l'existence d'un prêt simulé : l'absence de garanties données par l'emprunteur, l'absence de plan de remboursement du prêt, le non-paiement des intérêts ainsi que la solvabilité et la capacité de remboursement de l'emprunteur non démontrées. Dès lors, la reprise contestée devait être maintenue. La soustraction d'impôt était clairement établie pour l'année 2009 et avait été, à tout le moins, commise par négligence, de sorte que la quotité des amendes infligées était conforme à la pratique et à la jurisprudence. En outre, les revenus et la situation financière de M. A\_\_\_\_\_ n'étaient pas mis en péril suite aux reprises effectuées.

20) Le 5 février 2014, le recourant a déclaré qu'il persistait dans ses conclusions.

21) Par jugement du 28 avril 2014 (JTAPI/468/2014), le TAPI a admis le recours et a annulé les décisions de l'AFC-GE du 2 septembre 2013.

a. Les conditions du prêt octroyé en 2009 par A\_\_\_\_\_ Sàrl à C\_\_\_\_\_ Sàrl étaient telles qu'un tiers aurait difficilement octroyé un tel prêt. Le montant de CHF 180'285.-, représentant près de trois fois le bénéfice imposable réalisé en 2009 par A\_\_\_\_\_ Sàrl, avait été concédé sans intérêts, sans aucune prestation de sûretés et sans aucun contrat écrit. Il n'y avait pas de plan de remboursement et le prêt n'était pas en rapport avec l'activité économique de la société prêteuse, aucun indice tangible ne permettait de conclure à l'existence d'une volonté initiale ou postérieure des parties à cette relation de ne pas rembourser le prêt.

b. Par ailleurs, le montant de ce prêt n'avait semble-t-il pas augmenté au fil du temps et le recourant alléguait que des remboursements avaient été effectués en 2011 et 2012. C\_\_\_\_\_ Sàrl avait certes vu son passif augmenter mais les actifs d'A\_\_\_\_\_ Sàrl qu'elle détenait, avaient augmenté de manière plus importante. On ne pouvait donc rien inférer de cette situation.

c. En conséquence, faute d'indices clairs s'intensifiant jusqu'à constituer une preuve indiscutable, il ne pouvait pas être retenu que le prêt litigieux était simulé. L'AFC-GE n'était pas parvenue à démontrer le contraire, elle ne pouvait pas imputer au contribuable le montant CHF 180'285.- au titre de rendement de fortune mobilière en 2009. Le rappel d'impôt litigieux était infondé et les bordereaux d'amende devaient être annulés.

22) Par acte du 30 mai 2014, l'AFC-GE a recouru auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre le jugement précité concluant à son annulation et à la confirmation des décisions du 2 septembre 2013.

Le TAPI avait erré pour parvenir à deux constatations juridiquement non compatibles. D'une part, il avait admis les indices retenus par l'AFC-GE et d'autre part, il avait conclu qu'il n'existait pas d'indices tangibles permettant de considérer le prêt litigieux comme simulé.

Fondé sur des allégations du recourant, au demeurant non prouvées, le jugement du TAPI ne contenait aucune motivation suffisante. Le TAPI avait rejeté le caractère simulé du prêt sans même savoir si le prêt litigieux avait subi des augmentations, et surtout, sans avoir même vérifié si des remboursements effectifs avaient été opérés, de quelle manière et à concurrence de quels montant.

En outre, le remboursement ne pouvait pas être opéré de manière abusive, en ce sens qu'il ne devait pas être fait dans le seul et unique but d'échapper au rappel d'impôt, de sorte qu'une tentative d'améliorer après coup abusivement la situation des preuves ne saurait être admise. Toutefois, le TAPI n'avait pas examiné cet aspect.

Le TAPI avait conclu, de manière évasive et sur la base sur de simples extraits de comptes de C\_\_\_\_\_ Sàrl et d'A\_\_\_\_\_ Sàrl, qu'aucun indice ne permettait de déduire une volonté des parties de ne pas rembourser le prêt. Ses considérations vidaient ainsi de leur substance les dispositions fiscales en matière de prêt simulé.

- 23) Dans sa réponse du 7 juillet 2014, le contribuable a conclu au rejet du recours déposé par l'AFC-GE et à la confirmation du jugement du TAPI.

L'analyse du TAPI était pertinente pour examiner la qualification du prêt litigieux. A\_\_\_\_\_ Sàrl n'avait pas eu recours à des emprunts auprès de tiers pour financer ces prêts. L'AFC-GE n'avait pas pu démontrer que le contribuable n'envisageait pas de rembourser son prêt, ni qu'il n'était pas en mesure de le faire. La recourante s'obstinait à ne pas admettre l'existence de remboursements en 2011 et 2012 bien que ces allégations aient été prouvées par des documents.

Par ailleurs, durant les périodes 2009, 2010 et 2011, le prêt litigieux n'avait pas augmenté et il n'avait pas été demandé à des tiers de compléter le financement d'A\_\_\_\_\_ Sàrl. Enfin, M. A\_\_\_\_\_ et C\_\_\_\_\_ Sàrl étaient solvables, leur volonté de rembourser le prêt avait également été clairement démontrée, c'était donc à juste titre que le TAPI avait admis qu'il n'existait pas d'indices clairs pour conclure à une simulation.

- 24) Le 24 juillet 2014, 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 porte sur la reprise dans le revenu imposable ICC et IFD 2009 du recourant du montant de CHF 180'285.- au titre de prestation appréciable en argent.

En d'autres termes, il s'agit de déterminer si ledit montant constitue un prêt simulé octroyé par A\_\_\_\_\_ Sàrl à C\_\_\_\_\_ Sàrl dont le contribuable détient les droits de participation et doit en conséquence, être imposé en tant que rendement de fortune mobilière de M. A\_\_\_\_\_ pour l'année 2009.

- 3) a. Les questions de droit matériel sont résolues par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_835/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 8 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2 et les références citées), sous réserve de l'amende pour laquelle s'applique le principe de la lex mitior.
- b. De même, les prétentions découlant du rappel d'impôt sont régies par le droit en vigueur au cours des périodes fiscales en cause (arrêts du Tribunal fédéral 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 4 ; 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 consid. 2.1 ; ATA/342/2015 du 14 avril 2015 consid. 5a ; ATA/790/2013 du 3 décembre 2013 consid. 2 ; ATA/505/2008 du 30 septembre 2008 consid. 3 ; ATA/93/2005 du 1<sup>er</sup> mars 2005 consid. 3d et les références citées).

En l'occurrence, pour l'IFD, sont applicables les dispositions de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995.

- 4) S'agissant de l'ICC, le 1<sup>er</sup> janvier 2010 est entrée en vigueur la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08), dont l'art. 69 abroge les cinq anciennes lois sur l'imposition des personnes physiques (aLIPP- I - D 3 11), la loi sur l'imposition dans le temps des personnes physiques du 31 août 2000 (aLIPP-II - D 3 12), de la loi sur l'imposition des personnes physiques - Impôt sur le revenu (revenu imposable) du 22 septembre 2000 (aLIPP-IV - D 3 14) et la loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16). L'art. 72 al. 1 LIPP prévoit que cette loi s'applique pour la première fois pour les

impôts de la période fiscale 2010 et que les impôts relatifs aux périodes fiscales antérieures demeurent régis par les dispositions de l'ancien droit, même après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi.

- 5) En l'espèce, le recours porte sur l'année fiscale 2009, pour l'ICC, le droit cantonal dans sa teneur à cette date est applicable (aLIPP-IV - D 3 14).
- 6) a. En vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et art. 6 let. c aLIPP-IV, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre.
- b. Selon le Tribunal fédéral, font partie des avantages appréciables en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les distributions dissimulées de bénéfice (art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_605/2014 et 2C\_606/2014 du 25 février 2015 consid. 6 ; 2C\_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1 ; 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).
- c. Sont ainsi imposables, à titre de revenus, les prestations appréciables en argent, à savoir les avantages accordés par la société aux actionnaires ou à leurs proches sans contre-prestation et qui ne s'expliquent qu'en raison du rapport de participations, dès lors que la société ne les aurait pas faites dans les mêmes circonstances, à des tiers non participants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 5 ; Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 138 n. 139). En raison du contenu similaire de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD et de l'art. 6 let. c aLIPP-IV, cette jurisprudence peut également s'appliquer à l'ICC, dans la mesure où le droit cantonal genevois comporte, à l'art. 12 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) en particulier en sa lettre h, une disposition équivalente à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD.
- d. De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée à de telles conditions à un tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; 131 II 593 consid. 5.1 ; 119 Ib 116 consid. 2 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2 ; 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2). L'évaluation de la prestation se mesure par

comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du « Dealing at arm's length » ; ATF 140 II 88 consid. 4.1 ; 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1).

e. Lorsqu'une personne physique détient des participations de plusieurs sociétés, des transactions entre ces sociétés, et non seulement entre l'actionnaire et chacune d'entre elles, peuvent intervenir. Si les conditions contractuelles ne correspondent pas à celles du marché, une des sociétés bénéficie d'un avantage lié à l'existence d'un actionnaire unique. Dans ces cas, on parle de la théorie du triangle, l'actionnaire occupant le sommet et les deux sociétés la base de la figure géométrique. Puisque l'avantage n'est possible qu'en raison de l'actionnaire commun, qui « contraint » ses deux sociétés à s'écarter des conditions du marché, on doit fiscalement considérer qu'il transite par lui, plutôt que de retenir qu'il n'a circulé qu'entre les deux parties au contrat. Sur le plan de l'impôt sur le revenu et le bénéfice, ce n'est donc pas la société enrichie qui voit son bénéfice imposable augmenter, mais l'actionnaire gratifié d'un avantage appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. En d'autres termes, l'avantage appréciable en argent doit être imputé à l'actionnaire également lorsqu'il s'agit de dépenses faites par la société en faveur d'un tiers qui lui est proche (ATF 119 Ib 116 ; 113 Ib 23 ; arrêt du Tribunal fédéral 2A.73/2005 ; Yves NOËL, in Danielle YERSIN/Yves NOËL [éd.], Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 20 n. 96).

7) a. Selon la jurisprudence applicable à la société anonyme (ci-après: SA), mais qui peut être appliquée à des sociétés commerciales comme la société à responsabilité limitée (ci-après: Srl), une SA est libre d'accorder même à son actionnaire un prêt, dans la mesure et aux conditions à la jouissance duquel un tiers non participant pourrait accéder dans les mêmes circonstances. Une prestation appréciable en argent est néanmoins réalisée dans la mesure où l'opération s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché. (ATF 138 II 57, consid. 3.1, in RDAF 2012 II, P.299, 303)

b. Le Tribunal fédéral a développé un certain nombre de critères dont la réalisation permet de conclure qu'un prêt à l'actionnaire constitue une prestation appréciable en argent. C'est notamment le cas lorsque le prêt octroyé par la société n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel dans la structure globale du bilan (autrement dit, lorsque le prêt ne peut pas être couvert par les moyens existants de la société, ou qu'il apparaît excessivement élevé en comparaison avec les autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), ensuite, en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, que les intérêts ne sont pas payés mais qu'ils sont portés constamment en augmentation du compte

d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite (ATF 138 II 57, précité consid. 3.2).

c. Dans les cas de prestations appréciables en argent entre sociétés-sœurs, l'avantage passe immédiatement d'une société à l'autre. Entre de telles sociétés, des attributions fondées sur un rapport de participation commun constituent des prestations appréciables en argent pour l'actionnaire d'une part et des apports dissimulés de capital de l'actionnaire à la société d'autre part (ATF 138 II 57 précité, consid. 4.2).

d. Toutefois, en matière de prêt simulé entre deux sociétés sœurs, il ne suffit pas de mettre en évidence que le prêt en question n'aurait pas été octroyé entre tiers qui ne seraient pas proches ou alors seulement à d'autres conditions. Bien plus, il faut encore démontrer que, sur la base de la relation particulière entre les proches, on ne peut pas (plus) compter sérieusement sur un remboursement de l'emprunt (ATF 138 II 57 précité, consid. 5, 5.1).

e. Par conséquent, à teneur de la jurisprudence du Tribunal Fédéral (ATF 138 II 57, consid. 5.1 à 5.3), les critères susmentionnés revêtent une importance différente :

- À elle seule, l'absence d'une convention écrite ne s'avère que peu concluante (cf. Archives 64 641, cons. 4a) puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation (cf. RF 64/2009 308, cons. 3.1). Il est plus parlant que le prêt ne figure au bilan ni de la créancière ni du débiteur et que l'emprunteur ne revendique aucune déduction d'intérêts passifs auprès des autorités fiscales. Une telle manière d'agir peut signifier que les intéressés eux-mêmes partent de la non-existence (comptable) de l'emprunt.

- Le fait que le but statutaire de la prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas non plus de conclure nécessairement à une simulation. L'existence d'une telle simulation doit cependant être admise lorsque les moyens qui ont afflué chez le bénéficiaire ont servi à financer des dépenses de son train de vie privé ou qu'ils ont permis à ce dernier de rembourser des dettes privées à l'aide d'un crédit commercial, soit en définitive, lorsqu'un prêt au sens étroit n'est certainement pas voulu.

- Pareillement, il y a lieu de distinguer en rapport avec les situations de fortune respectives de la prêteuse et de l'emprunteur ; ainsi il peut bien paraître très insolite en comparaison avec des tiers que l'attribution effectuée atteigne une hauteur inhabituelle ; cela peut se produire dans la mesure où le prêt constitue le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse le capital propre existant. Tout cela ne permet cependant pas encore de tirer la conclusion qu'il ne faut pas compter avec un remboursement du prêt. Le fait doit en tout cas être apprécié différemment si la prêteuse n'est certainement pas en mesure d'octroyer des prêts au moyen de ses propres ressources mais qu'elle doit elle-même se procurer ces

moyens auprès d'un tiers. Les conditions pour reconnaître une simulation sont seulement clairement remplies lorsque le débiteur de l'emprunt se trouve dans des circonstances financières extrêmement serrées et qu'il ne lui est pas possible de satisfaire dans la durée, par ses propres moyens, aux obligations résultant de l'emprunt (paiement de l'intérêt et de l'amortissement, p. ex. dans un excédent de passifs de plusieurs millions de francs).

f. S'agissant plus spécialement des prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 138 II 57 consid. 7.1 ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2 ; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2 ; ATA/780/2013 du 26 novembre 2013 consid. 6a).

8) En l'espèce, lors de ses décisions du 2 septembre 2013, l'AFC-GE avait qualifié le prêt octroyé par A\_\_\_\_\_ Sàrl à C\_\_\_\_\_ Sàrl de simulé sur la base de deux indices, la solvabilité et la capacité de remboursement de l'emprunteur insuffisante, et, l'absence de plan de remboursement.

9) Il s'agit ainsi d'examiner si les conditions développées par la jurisprudence précitée permettent de retenir l'existence d'un prêt litigieux simulé.

a. En l'espèce, pendant l'année fiscale 2009, A\_\_\_\_\_ Sàrl avait prêté à C\_\_\_\_\_ Sàrl la somme de CHF 180'285.- alors qu'à cette époque le contribuable était gérant et détenteur de toutes les parts sociales de ces deux sociétés. Par ailleurs, il ressort du dossier que le montant du prêt litigieux représentait trois fois le bénéfice imposable d'A\_\_\_\_\_ Sàrl et apparaît avoir été concédé sans intérêts, sans aucune prestation de sûretés, sans contrat écrit et sans plan de remboursement. En outre, les buts statutaires d'A\_\_\_\_\_ Sàrl ne comprenaient pas l'octroi de crédit.

b. Il sied de préciser que le courrier du 13 janvier 2011 adressé par le contribuable à l'AFC-GE, indiquait ce qui suit « [...] Aucun contrat n'a été établi à ce jour. Il sera rédigé courant 2011 [...] ». Toutefois, aucun contrat écrit n'a été versé au dossier par le contribuable. La chambre de céans ne peut donc en admettre l'existence et retiendra sur la base des éléments qui lui ont été fournis, que la société A\_\_\_\_\_ Sàrl n'a pas formalisé les modalités du prêt octroyé à C\_\_\_\_\_ Sàrl, ni le plan de remboursement, le taux d'intérêt ou encore la durée du prêt.

c. S'agissant de la solvabilité ainsi que la capacité de remboursement de l'emprunteur, le contribuable avait expliqué que les engagements bancaires d'A\_\_\_\_\_ Sàrl étaient cautionnés par la fortune personnelle de sa mère depuis de nombreuses années, sans toutefois démontrer l'existence d'une telle garantie.

d. Quant au remboursement du prêt allégué par le contribuable, le courrier du 13 janvier 2011 précisait que l'amortissement se ferait par le versement de dividendes.

Le contribuable avait produit des extraits de comptes 2011 et 2012 d'A\_\_\_\_\_ Sàrl dont il ressortait notamment, la présence d'un actif de CHF 378'121.69 à fin 2011 et de CHF 479'065.09 à fin 2012 ainsi que le versement de deux dividendes en faveur de C\_\_\_\_\_ Sàrl, l'un de CHF 120'000.- en date du 30 novembre 2011 et l'autre de CHF 185'000.- en date du 30 juin 2012.

Il ressort de l'état de fait, qu'en date du 5 juillet 2013, le contribuable avait remis à l'AFC un extrait des comptes 2012 de C\_\_\_\_\_ Sàrl faisant ressortir un passif de CHF 378'12.69 à fin 2011 et CHF 466'397.29 à fin 2012, ainsi que la réception de CHF 185'000.- à titre de dividende de la part d'A\_\_\_\_\_ Sàrl. Ce point n'a pas été contesté par la recourante.

En outre, par pli du 8 juillet 2013, le contribuable avait indiqué à l'AFC-GE que la créance d'A\_\_\_\_\_ Sàrl existante au 31 décembre 2009 avait été reprise au 1<sup>er</sup> janvier 2010 par la holding du groupe « C\_\_\_\_\_ Sàrl » et avait donc disparu des comptes de la filiale.

Enfin, à l'appui de son recours au TAPI du 25 juillet 2013, le contribuable avait également déclaré que « la vente des actions d'A\_\_\_\_\_ Sàrl, toutes détenues par C\_\_\_\_\_ Sàrl suffirait largement à rembourser la somme due à A\_\_\_\_\_ Sàrl » et que des remboursements importants avaient par ailleurs été enregistrés en 2011 et 2012.

- 10) En l'espèce, le contribuable détient la majorité des parts sociales de la société qui lui a fait crédit, sa mère et C\_\_\_\_\_ Sàrl (dont il détient également l'entier des droits de participation) sont les deux autres associés. Il en est le gérant-président. Il ressort des faits que les circonstances dans lesquelles le prêt a été octroyé étaient extrêmement favorables et qu'elles ne peuvent s'expliquer que par la proximité existant entre la société prêteuse et la société emprunteuse. Dès lors, les explications et les pièces versées au dossier par le recourant ne suffisent pas à conclure à un remboursement effectif du prêt litigieux. Des versements de dividendes ont bien été effectués mais vu la relation particulièrement étroite qu'entretiennent les deux sociétés, l'on ne saurait en déduire sur la base de ces seuls éléments qu'elles avaient effectivement pour but de rembourser le prêt octroyé ou encore qu'il y avait initialement une réelle volonté de rembourser ledit prêt.

Par ailleurs, les critères retenus par l'AFC-GE, pris dans leur ensemble, permettent de retenir que cet avantage ne repose sur aucune justification commerciale et n'aurait pas été accordé à de telles conditions à un tiers placé dans les mêmes circonstances qu'C\_\_\_\_\_ Sàrl. La mise à disposition de ces fonds par

A\_\_\_\_\_ Sàrl en faveur de C\_\_\_\_\_ Sàrl constitue dès lors, en application de la doctrine et de la jurisprudence précitées, un avantage appréciable en argent.

Dans ces circonstances, la question de savoir si ces versements de dividendes ne sont que l'expression d'une tentative d'améliorer après coup abusivement la situation des preuves et d'échapper de ce fait au rappel d'impôt, peut souffrir de rester ouverte.

- 11) Au vu de ce qui précède, le recours de l'AFC-GE sera admis. Le jugement du TAPI sera annulé. Les décisions querellées et les bordereaux du 9 janvier 2013 seront rétablis.
- 12) Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 1000.- sera mis à la charge du contribuable (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité de procédure ne sera allouée (art. 87 al. 2 LPA).

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 30 mai 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 avril 2014 ;

**au fond :**

l'admet ;

annule le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 avril 2014 ;

rétablit les décisions prises et les bordereaux du 9 janvier 2013 ;

met à la charge de Monsieur A\_\_\_\_\_ un émolument de CHF 1000.- ;

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, au Cabinet fiscal et comptable J.-F. Meillard, mandataire de Monsieur A\_\_\_\_\_, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Verniory, président, Mme Junod, M. Dumartheray, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

F. Cichocki

le président siégeant :

J.-M. Verniory

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :