

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/1640/2013-ICCIFD

ATA/1219/2018

**COUR DE JUSTICE**

**Chambre administrative**

**Arrêt du 13 novembre 2018**

**4<sup>ème</sup> section**

dans la cause

A \_\_\_\_\_ SA

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du  
16 juillet 2018 (JTAPI/690/2018)**

---

## EN FAIT

1. Le litige concerne la taxation 2006 de A\_\_\_\_\_ SA, qui portait la raison sociale B\_\_\_\_\_ SA jusqu'au 10 janvier 2011. Son but consiste en : « production, commerce et exploitation de films, développement et commerce de leurs projets ; acquisition, participation, réalisation, exploitation et vente de biens immobiliers exclusivement à l'étranger ; prise de participations, à l'exclusion de toute participation dans des sociétés possédant des immeubles en Suisse ». Durant l'année en cause, Monsieur C\_\_\_\_\_ en était l'administrateur unique.

2. Dans son compte de profits et pertes annexé à sa déclaration fiscale 2006, la société a fait valoir en charges des frais de marketing, de relations et de déplacements se chiffrant à CHF 21'444.12, des frais de projets, en CHF 31'874.75 et des honoraires externes, en CHF 43'680.-.

3. Par bordereaux datés du 21 octobre 2011, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a taxé la société pour l'année 2006 en réintégrant dans son bénéfice les frais de marketing, de relations et de déplacements, pour le motif qu'ils n'étaient pas justifiés.

4. Le 15 novembre 2011, la société a élevé réclamation à l'encontre de sa taxation 2006.

L'activité cinématographique faisait expressément partie de son but social. Depuis sa création, elle avait entrepris les démarches nécessaires pour produire le long métrage intitulé « D\_\_\_\_\_ ». Les charges ayant fait l'objet des reprises concernaient spécifiquement ce film, qui avait pu être réalisé en 2011.

5. Donnant suite à deux demandes de renseignements de l'AFC-GE, la société a répondu que ses recettes provenaient principalement de l'activité ad intérim du Docteur E\_\_\_\_\_, d'un dentiste et d'une hygiéniste, ces derniers étant employés par elle.

Les frais de projets (CHF 31'874.75) se rapportaient au film « D\_\_\_\_\_ » et lui avaient été facturés par J\_\_\_\_\_ Istanbul. Les frais de marketing et de déplacement (CHF 21'444.12) avaient trait aux dépenses de voyages professionnels pour l'activité intérimaire ou cinématographique. Enfin, les honoraires externes (CHF 43'680.-) concernaient la gestion de F\_\_\_\_\_ Sàrl, la rémunération du dentiste et du médecin, à concurrence de CHF 36'000.- ; le solde de CHF 7'680.- avait été facturé par G\_\_\_\_\_ LTD pour ses dépenses concernant « D\_\_\_\_\_ ».

La société a produit diverses pièces comptables pour l'année 2006. Elle avait enregistré dans son compte de charges « cinéma divers » deux montants de CHF 15'600.- à titre de « représentation fees ». Son compte de charges « travaux

---

externes / honoraires » faisait notamment état d'un débit de CHF 7'680.- intitulé « frais de représentation EUR 4'800.- ».

6. Par pli du 21 décembre 2012, l'AFC-GE a informé la société qu'elle entendait rectifier sa taxation en sa défaveur sur les frais de projets, en CHF 31'875.-, les frais de marketing et de déplacements, en CHF 18'888.- et sur les honoraires externes, en CHF 7'680.-. Un délai lui a été imparti pour se déterminer à ce sujet.
7. Dans le délai imparti, la société a contesté les reprises litigieuses, qui se rapportaient toutes à la réalisation d'un film, déjà diffusé en Turquie et qui serait projeté prochainement en Suisse et en Allemagne. Elle tenait à disposition de l'AFC-GE tous les justificatifs des charges comptabilisées.
8. Par décisions du 19 avril 2013, l'AFC-GE a rejeté la réclamation en procédant aux reprises annoncées et émis des bordereaux de taxation rectificatifs.
9. Par acte du 21 mai 2013, la société a recouru devant le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI) à l'encontre de ces décisions en concluant à leur annulation et à la suspension de la procédure jusqu'à droit jugé dans l'issue de la cause A/4231/2011, portant sur l'année 2004.

Elle contestait l'intégralité des reprises, qui constituaient des frais liées à la production d'un film, dont une copie était à disposition, à l'instar de toutes les pièces justificatives.

10. La cause a été suspendue jusqu'à droit jugé dans la cause A/4231/2011, dans laquelle la société contestait le bien-fondé des reprises de son bénéfice des frais de film et de représentation pour l'année 2004.
11. Par arrêt du 20 décembre 2016 (ATA/1066/2016, cause A/4231/2011), la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : chambre administrative) a validé les reprises opérées par l'AFC-GE concernant les frais de film et de représentation. Il apparaissait, à tout le moins de façon hautement vraisemblable, que ces dépenses étaient de nature privée. De nombreuses charges alléguées au titre de frais de représentation n'étaient nullement documentées et correspondaient pour parties à un forfait dont M. C\_\_\_\_\_ était parfois lui-même le bénéficiaire final.

Le recours interjeté à l'encontre de cet arrêt a été déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral (2C\_149/2017 du 9 février 2017).

12. Par pli du 21 décembre 2017, la société a maintenu son recours devant le TAPI. Ainsi qu'il ressortait d'une pièce jointe, sur un total de coûts de production de EUR 886'004.-, elle avait assumé une participation de EUR 187'345.-, dont EUR 107'565.- pour des dépenses en Suisse. L'AFC-GE semblait lui reprocher de

ne pas avoir produit de justificatifs, alors qu'elle ne les lui avait réclamés ni en procédure de taxation, ni dans le cadre de l'instruction de la réclamation. Il convenait donc d'admettre en déduction les dépenses en cause, subsidiairement de retourner le dossier à l'AFC-GE pour instruction complémentaire.

13. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours.

Il était impossible de constater un lien de causalité entre les charges litigieuses et l'activité de la société. Les extraits de compte produits faisaient état de « representation fees » ou énuméraient des frais de transport, de restaurant ou de carte de crédit, sans qu'il ne soit possible de les mettre en relation avec l'activité commerciale de la contribuable. Tout comme en 2004, ses revenus provenaient essentiellement de deux cabinets dentaires.

14. Dans sa réplique, la société a relevé que l'AFC-GE avait effectué deux reprises de CHF 15'600.- au titre de frais de représentation. Ces dépenses étaient justifiées par deux quittances du 30 mars 2006, selon lesquelles G\_\_\_\_\_ Ltd avait reçu de la recourante CHF 15'600.- à titre de frais de représentation en Turquie pour « D\_\_\_\_\_ ». Les honoraires de tiers étaient justifiés par une note du 31 décembre 2006 adressée par H\_\_\_\_\_ Sàrl concernant « D\_\_\_\_\_ », d'un montant de EUR 4'800.-, ce qui correspondait à CHF 7'680.-.

Le fait que le Tribunal fédéral ait validé des reprises pour une période précédente ne signifiait pas automatiquement que la même décision devait être rendue pour les années suivantes. L'attitude de l'AFC-GE violait sa liberté économique, en ce sens qu'elle était restreinte dans sa possibilité de réaliser d'autres projets. En refusant la déduction de coûts liés à la production d'un film, l'AFC-GE favorisait indirectement ses concurrents, ce qui consacrait une inégalité de traitement entre les entreprises actives dans le même domaine.

15. Par jugement du 16 juillet 2018, le TAPI a rejeté le recours.

La contribuable ne pouvait se prévaloir du fait que l'AFC-GE ne l'avait pas invitée à remettre les justificatifs concernant les dépenses litigieuses. Dès lors que l'autorité intimée a refusé en taxation la déduction des dépenses invoquées, la société devait spontanément produire les preuves afférentes aux dépenses revendiquées. Les frais de marketing, de relations et de déplacements, de CHF 18'888.-, n'étaient étayés par aucune pièce. Les pièces versées à la procédure n'étaient pas aptes à démontrer la matérialité et la justification par l'usage commercial des dépenses litigieuses. La pièce jointe à la dernière écriture ne constituait pas un tel justificatif. Elle faisait certes état du montant des frais de co-production du film « D\_\_\_\_\_ » supportés par elle, à savoir EUR 187'345.-, dont EUR 107'565.- pour des dépenses en Suisse, mais ne ventilait pas ces coûts par année fiscale. Les deux factures de G\_\_\_\_\_ LTD, totalisant CHF 31'200.-, dont la société soutenait qu'elles se rapportent à des frais de représentation encourus

par G \_\_\_\_\_ Ltd, se bornaient à indiquer que les dépenses en cause concernaient « D \_\_\_\_\_ ». La contribuable n'avait toutefois pas précisé quels avaient été les bénéficiaires de ces frais, de sorte qu'il ne pouvait être déterminé si ces frais revêtaient un caractère commercial. Le même raisonnement s'appliquait à la note d'honoraires de H \_\_\_\_\_ Sàrl de EUR 4'800.-, comptabilisée en tant que frais de représentation. La société n'ayant pas démontré, alors que le fardeau de la preuve lui incombe, que les frais de projet, de marketing, de relations et de déplacements, ainsi que les honoraires externes constituaient des dépenses justifiées par l'usage commercial, les reprises dans le bénéfice 2006 étaient fondées.

Enfin, il n'y avait pas de violation du principe de la liberté économique et de l'égalité de traitement.

16. Par acte déposé auprès de la chambre administrative le 16 août 2018, A \_\_\_\_\_ SA a recouru contre ce jugement.

Les frais de production cinématographique avaient été refusés à tort. Exposant l'historique des cessions des droits cinématographiques relatifs au film « D \_\_\_\_\_ », les recherches de financement et engagements de soutien de différentes entités, la recourante a indiqué que des efforts considérables avaient dû être consentis pour réaliser le film. Elle demandait à l'AFC-GE de répondre aux questions de savoir si le film avait réellement été produit, s'il y avait une limite légale au nombre d'années consacrées à la recherche de financement et de préparation de la production, pour quelle raison les frais de production avaient été acceptées de 2007 à 2013 et ce qui avait changé après 2006. Les frais de voyage Nice-Genève étaient ceux de Madame I \_\_\_\_\_, employée de la contribuable, qui habitait à Nice et « une partie de ces frais [étaient] pour les déplacements à Moutier/BE où les deux employés travaillaient pour le compte de la société ». Le film avait bien été produit. Enfin, elle demandait un délai pour produire des justificatifs complémentaires.

17. L'AFC-GE a conclu au rejet du recours, alors que le TAPI n'a pas formulé d'observations.
18. Dans le délai imparti pour répliquer, la contribuable ne s'est ni manifestée, ni n'a produit de pièces complémentaires.
19. Sur ce, 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 est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 7 al. 2 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17 ; art. 145 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du

---

14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. La recourante conteste le refus de l'AFC-GE de défalquer de son bénéfice de l'année 2006, les frais de projet, de marketing, de relations et de déplacements ainsi que les honoraires externes.

a. Selon l'art. 57 de la LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Celui-ci comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial tels que, notamment, les frais d'acquisition ou de production, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b et c LIFD).

Afin de satisfaire à son devoir de collaboration, le contribuable doit déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD ; art. 26 al. 2 LPFisc), accompagnée des annexes nécessaires (art. 125 LIFD ; art. 29 LPFisc). Au cours de la procédure de taxation, il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; art. 31 al. 1 LPFisc) et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter des livres comptables, des pièces justificatives et d'autres attestations, ainsi que des pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ; art. 31 al. 2 LPFisc).

b. Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, tandis que le contribuable doit supporter le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. À cet égard, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve, ces règles s'appliquant également à la procédure devant les autorités de recours (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; 121 II 257 consid. 4c.aa ; ATA/1417/2017 du 17.10.2017 consid. 15.a).

c. Dans la taxation des sociétés, s'agissant de charges représentant des prestations insolites, il appartient à la société contribuable d'établir leur caractère de charge justifiée 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 (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C\_275/2010 du 24 août 2010 et 2A.355/2004 du 20 juin 2005).

Des explications générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombe au contribuable d'apporter la

preuve que la totalité des dépenses comptabilisées est en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires (arrêt du Tribunal fédéral 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 3.1 ; ATA/562/2015 du 2 juin 2015 consid. 9b ; ATA/201/2014 du 1<sup>er</sup> avril 2014).

3. En l'espèce, les explications fournies dans le recours – au demeurant identiques à celles exposées dans le recours concernant d'autres années fiscales – ont essentiellement trait à l'historique de la cession des droits cinématographiques, au financement obtenu par différentes entités et aux efforts organisationnels qu'auraient entrepris l'animateur de la société pour produire le film « D\_\_\_\_\_ ». La recourante mentionne brièvement de frais de CHF 71'004.85 se rapportant à l'année 2004, expliquant qu'elle ne concernait « le » contribuable qu'à hauteur de CHF 12'000.-, « une compensation modeste pour la totalité de diverses petites dépenses et le complément des indemnités journalières lors des voyages à l'étranger ». Or, le litige ne porte pas sur le bien-fondé de dépenses concernant l'année 2004.

En outre, malgré les multiples opportunités offertes – en dernier lieu devant la chambre de céans –, pour produire des justificatifs aptes à démontrer la réalité et la justification par l'usage commercial des dépenses litigieuses en 2006, la recourante n'a pas versé les pièces idoines. En effet, celles produites, telle que celle faisant état du montant des frais de co-production du film « D\_\_\_\_\_ » de EUR 187'345.-, dont EUR 107'565.- pour des dépenses en Suisse, ne permet pas de savoir à quelle année fiscale ces dépenses se rapportent.

Les deux factures de G\_\_\_\_\_ LTD, d'un total CHF 31'200.-, ne permettent pas de savoir qui ont été les bénéficiaires de ces frais et en quoi il s'agit de frais revêtant un caractère commercial. Il en va de même de la note d'honoraires de H\_\_\_\_\_ Sàrl de EUR 4'800.-. La recourante ne critique d'ailleurs pas le même raisonnement tenu par le TAPI, qui a nié le caractère commercial de ces dépenses.

Enfin et comme l'ont relevé les premiers juges, le devoir de collaboration imposait à la recourante, qui se prévaut de dépenses diminuant sa charge fiscale, de déposer une déclaration fiscale conforme à la vérité et complète, puis d'apporter des renseignements, pièces justificatives et autres attestations concernant ses relations d'affaires. N'ayant pas démontré que les frais de projet, de marketing, de relations et de déplacements constituaient des dépenses justifiées par l'usage commercial, c'est à juste titre que l'AFC-GE a procédé aux reprises dans son bénéfice au cours de l'année 2006.

Mal fondé, le recours sera rejeté.

4. Vu l'issue du litige, un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante, qui succombe, et aucune indemnité de procédure ne lui sera octroyée (art. 87 LPA).

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 16 août 2018 par A\_\_\_\_\_ SA contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 16 juillet 2018 ;

**au fond :**

le rejette ;

met un émolument de CHF 500.- à la charge de A\_\_\_\_\_ SA ;

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

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

communique le présent arrêt à A\_\_\_\_\_ SA, à l'administration fiscale cantonale, à l'administration fédérale des contributions, ainsi qu'au Tribunal administratif de première instance.

Siégeant : Mme Krauskopf, présidente, Mme Junod, M. Verniory, juges.

Au nom de la chambre administrative :

le greffier-juriste :

la présidente siégeant :

F. Scheffre

F. Krauskopf

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :