

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/178/2006-IFD

ATA/609/2009

**ARRÊT**

**DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF**

**du 24 novembre 2009**

**2<sup>ème</sup> section**

dans la cause

M\_\_\_\_\_ S.A.

représentée par Me Fidèle Joye, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS**

---

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 18 mai 2009 (DCCR/434/2009)**

---

## EN FAIT

1. La société M\_\_\_\_\_ S.A. (ci-après : la société), de siège à Genève, a pour but social la gypserie-peinture, la pose de papier peint, de carrelages et la décoration ainsi que tous travaux s'y rattachant.

2. Le 20 août 2004, la société a déposé sa déclaration pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2003 selon le formulaire réservé aux sociétés anonymes.

Le compte de pertes et profits exercice 2003 de la société mentionnait, dans la rubrique charges d'exploitation, des honoraires de prospection au montant de CHF 100'000.-. Le bilan indiquait un prêt de CHF 507'917,10.

3. L'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a requis plusieurs renseignements complémentaires de la part de la société.

4. Le 8 juillet 2005, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau rectificatif ICC 2003 au montant de CHF 135'196,65. Le prêt de CHF 507'917.- consenti par la société à son actionnaire représentait un actif fictif pour la société, toute provision ou amortissement sur celui-ci à charge de la société étant refusé fiscalement.

5. Le 11 août 2005, la société a élevé réclamation à l'encontre du bordereau susmentionné, contestant la reprise de CHF 507'917,10 effectuée par l'AFC-GE, aux motifs que Monsieur M\_\_\_\_\_ et la société formaient une seule entité économique et que la personne morale avait payé ledit montant destiné à rétablir la situation fiscale de son actionnaire, compromise depuis plusieurs années. Dès lors, cette somme de CHF 507'917,10 était une charge pour la société.

La procédure y relative a donné lieu, en dernier ressort, à un arrêt du Tribunal administratif du 27 mai 2008 (ATA/277/2008). Le bordereau rectificatif 2003 était rétabli et la reprise d'un montant de CHF 100'000.- à titre d'honoraires versée à l'actionnaire était annulée au motif que la société avait retiré son recours et que la commission cantonale de recours en matière d'impôts cantonaux et communaux (ci-après : CCRICC) ne pouvait plus dès lors procéder à cette reprise dans sa décision du 28 janvier 2008.

6. Parallèlement à la procédure ICC, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau IFD 2003, daté du 1<sup>er</sup> juillet 2005. Fondé sur un bénéfice net imposable de CHF 567'400.-, au taux d'imposition de 8,50 % l'impôt dû s'élevait à CHF 48'229.-. Dans ses observations, l'AFC-GE reprenait les mêmes remarques concernant le prêt à l'actionnaire que celles formulées dans le cadre de la procédure de taxation ICC.

7. Par décision du 14 décembre 2005 prise « en réponse à votre [réclamation du 11 août 2005] l'AFC-GE a décidé de maintenir la taxation IFD 2003.
8. La société a saisi la commission cantonale de l'impôt fédéral direct (ci-après : CCRIFD) d'un recours contre la décision précitée par acte du 16 janvier 2006, concluant à l'annulation de la taxation IFD 2003 dans la mesure où le montant de CHF 507'901.- avait été pris en considération.
9. Dans sa réponse du 30 novembre 2006, l'AFC-GE a relevé que la réclamation du 11 août 2005 portait uniquement sur le bordereau de taxation rectificatif ICC 2003 du 5 juillet 2005. La contribuable n'avait à aucun moment souhaité réclamer à l'encontre de sa taxation IFD 2003 et elle n'avait joint dans sa réclamation précitée que le bordereau de taxation définitif ICC 2003 et très clairement utilisé le singulier dans des annexes lorsqu'elle avait utilisé les termes « copie du bordereau contesté ». Partant, la décision sur réclamation IFD 2003 rendue par l'AFC-GE en date du 14 décembre 2005 était nulle et le recours prématuré.

Elle a conclu principalement à l'irrecevabilité du recours et subsidiairement, si par impossible la CCRIFD venait à considérer que le recours était recevable, à ce qu'un délai lui soit imparti pour développer son argumentation quant au fond et au rejet du recours.
10. Le 4 décembre 2006, la CCRIFD a transmis à la société la réponse de la partie intimée du 30 novembre 2006 lui impartissant un délai au 12 janvier 2007 pour lui faire savoir si elle maintenait son recours ou si elle le retirait.
11. Le 12 janvier 2007, la société a confirmé qu'elle maintenait le recours IFD-2003.
12. Suite à l'arrêt du Tribunal administratif précité (cf. ch. 5 supra), la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : la CCRA), ayant repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences de la CCRICC et de la CCRIFD, a repris l'instruction de la cause.
13. Le 25 janvier 2009, la CCRA a indiqué à la société qu'elle entendait effectuer une reprise d'un montant d'honoraires de prospection de CHF 100'000.- apparaissant dans le compte de pertes et profits de la société en faveur de M. M\_\_\_\_\_. Un délai au 13 février 2009 était imparti à la société pour se prononcer sur le point mentionné ci-dessus et, cas échéant, à retirer son recours.

Copie de ce courrier était adressée à l'AFC-GE et l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH).

14. Le 28 janvier 2009, l'AFC-GE a déclaré s'en rapporter à justice quant à l'opportunité d'une reformatio in pejus relative à une reprise de CHF 100'000.- sur les honoraires de prospection.
15. Dans ses observations du 12 février 2009, la société a contesté la reprise envisagée, relevant tout d'abord que ce montant ne faisait pas l'objet du recours. Pour le surplus, elle a expliqué avoir constitué une provision de CHF 100'000.- en 2003, montant qui avait été payé à M. M\_\_\_\_\_ en 2005 et taxé comme revenu imposable par l'AFC-GE. Il était ainsi établi que ce montant était une charge déductible pour la société de sorte que la reprise envisagée était totalement infondée.
16. L'AFC-GE a renoncé à dupliquer.
17. Par décision du 18 mai 2009, la CCRA a rejeté le recours.

C'était à bon droit que l'AFC-GE avait effectué une reprise de CHF 507'917,10 sur le bénéfice de la contribuable.

S'agissant de la somme de CHF 100'000.- provisionnée à titre d'honoraires de prospection, la société n'avait pas donné suite de manière convaincante aux demandes qui lui avaient été adressées les 11 octobre et 15 novembre 2007. En particulier, elle n'avait pas décrit en détail la composition de la rémunération de l'actionnaire sous quelque forme que ce soit, ni produit le descriptif de l'activité de celui-ci et des montants versés. La société n'avait fourni aucune pièce permettant d'attester la matérialité d'une activité ayant donné lieu à des honoraires de CHF 100'000.-. L'argument selon lequel cette somme avait été taxée en 2005 dans le chef de M. M\_\_\_\_\_ n'était d'aucun secours à la société dès lors que c'était sa taxation 2003 qui était litigieuse et non celle de 2005. Il en découlait que la somme de CHF 100'000.- ne constituait pas une charge déductible. Dès lors qu'elle avait été admise en déduction par le fisc, elle devait faire l'objet d'une réintégration dans le bénéfice imposable de la société. La CCRA procédait donc à la reformatio in pejus de la taxation de la société. Le dossier était renvoyé à l'AFC-GE pour nouvelle taxation.

18. La société a saisi le Tribunal administratif d'un recours contre la décision précitée, communiquée le 27 mai 2009, par acte du 26 juin 2009.

Dans le cadre de la taxation ICC 2003, le Tribunal administratif avait annulé la reprise contestée au motif que la société ayant retiré son recours par-devant la CCRA, celle-ci ne pouvait plus procéder à la reprise dans sa décision du 28 janvier 2008. La CCRA était revenue à la charge en 2009 et avait demandé des renseignements à la société, quand bien même cette dernière les avait déjà fournis à l'AFC-GE qui les avait dûment pris en considération en 2005.

La seule explication donnée par la CCRA pour procéder à la reformatio in pejus de la taxation et rejeter l'argumentation de la société était que le litige concernait l'impôt 2003 et non 2005. Par définition, la provision touchait plusieurs exercices comptables et contrairement à ce qu'avait retenu la CCRA, le fait que le montant de CHF 100'000.- ait été versé à l'actionnaire en 2005, bien que le litige concerne l'IFD 2003, était parfaitement relevant car cela démontrait qu'il ne s'agissait pas d'une dette fictive de la société. La constitution de cette provision était conforme à l'usage commercial. Elle portait sur des faits qui avaient leur origine durant la période de calcul : il y avait bien eu prospection de clientèle en 2003, attestée par la note d'honoraires du 10 décembre 2003 adressée par la société à M. M\_\_\_\_\_.

Si par impossible le Tribunal administratif devait confirmer la reprise et partant considérer que cette somme n'était pas une charge déductible en 2003, la société devait alors demander à l'AFC-GE de procéder à la rectification de sa taxation 2005 car le montant de CHF 100'000.- était imputé sur l'exercice 2003 de la société et non pas sur celui de 2005. Dès lors, le fait de réintégrer dans le bénéfice imposable de la société le montant de CHF 100'000.- aurait pour seul effet de créer des démarches administratives supplémentaires pour en fin de compte n'aboutir à aucun résultat.

Elle conclut à l'annulation de la décision querellée s'agissant de la reprise de CHF 100'000.- dans le bénéfice imposable, à la confirmation de la décision attaquée pour le surplus, avec suite de frais et dépens.

19. Dans sa réponse du 27 août 2009, l'AFC-GE a conclu à la confirmation de la décision attaquée et au rejet de toute autre prétention de la société. Elle ne s'était pas prononcée sur la reformatio in pejus au stade de la CCRA et s'en rapportait à justice à ce sujet.
20. L'AFC-CH, s'est déterminée le 27 août 2009.

Vu l'absence de justification commerciale de cette somme de CHF 100'000.-, il fallait admettre que la provision litigieuse ne constituait pas une charge déductible fiscalement. La reformatio in pejus opérée par la CCRA à hauteur de ce montant devait être approuvée.

Elle conclut au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCRA.

21. Sur quoi, la cause a été gardée à juger.

## 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. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. L'objet du recours porte sur la taxation IFD 2003 qui a fait l'objet du bordereau du 1<sup>er</sup> juillet 2005.
3. Il résulte des pièces du dossier que la seule réclamation formée par la société est celle du 11 août 2005 portant sur le bordereau rectificatif ICC 2003 du 8 juillet 2005.

C'est donc par une inadvertance manifeste que l'AFC-GE a statué, le 14 décembre 2005, sur la réclamation du 11 août 2005 en tant qu'elle aurait porté sur la taxation fédérale - période fiscale 2003.

La société ayant interjeté recours contre la décision précitée devant la CCRIFD, l'AFC-GE a présenté sa réponse le 30 novembre 2006 et à cette occasion elle a relevé que la réclamation du 11 août 2005 portait sur l'ICC exclusivement et qu'à aucun moment la contribuable n'avait souhaité réclamer à l'encontre de la taxation de l'IFD 2003. Dès lors, la décision sur réclamation IFD 2003 rendue par l'AFC-GE du 14 décembre 2005 était nulle et le recours prématuré.

Invitée à se déterminer sur ces observations, la société a déclaré maintenir son recours.

Suite à l'arrêt du Tribunal administratif du 28 mai 2008, l'instruction de la cause a été reprise par la CCRA, compétente depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009. Les parties ont été dûment avisées que la CCRA entendait procéder à une reformatio in pejus de la taxation IFD 2003 de la société. Elles se sont exprimées à ce sujet, la recourante contestant ladite reprise et l'AFC-GE s'en rapportant à justice.

Dans sa décision du 18 mai 2009, la CCRA ne mentionne pas dans sa partie « en fait » la réponse du 30 novembre 2006 de l'AFC-GE constatant qu'aucune réclamation n'avait été déposée à l'encontre de la taxation IFD 2003 et que partant la décision sur réclamation du 14 décembre 2005 était nulle.

Il appartient au Tribunal administratif, qui doit établir les faits d'office de s'en tenir strictement aux pièces du dossier. Il s'ensuit que le bordereau de taxation IFD 2003 du 1<sup>er</sup> juillet 2005 est devenu définitif faute d'avoir fait l'objet d'une réclamation. La décision du 14 décembre 2005 de l'AFC-GE est nulle et partant, le recours du 16 janvier 2006 devait être déclaré irrecevable et non pas rejeté.

Il sied encore de relever que la contribuable a sciemment laissé procéder puisqu'elle a reçu la réponse du 30 novembre 2005 de l'AFC-GE et que dûment interpellée sur cette question, elle a déclaré maintenir son recours.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, si tant est que c'est à tort que la CCRA a procédé à la reformatio in pejus, et, pour le surplus, la décision du 18 mai 2009 de la CCRA confirmée par substitution de motifs.

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

\* \* \* \* \*

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 26 juin 2009 par M\_\_\_\_\_ S.A. contre la décision du 18 mai 2009 de la commission de cantonale de recours en matière administrative ;

**au fond :**

l'admet partiellement ;

annule la décision du 18 mai 2009 de la commission cantonale de recours en matière administrative en tant qu'elle a procédé à la reformatio in pejus ;

la confirme pour le surplus, par substitution de motifs ;

constate que le bordereau IFD 2003 du 1<sup>er</sup> juillet 2005 est entré en force ;

met à la charge de M\_\_\_\_\_ S.A. un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux art. 82 et 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 ;

communiqué le présent arrêt à Me Fidèle Joye, avocat de la recourante, à la commission cantonale de recours en matière administrative, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions publiques.

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

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

la présidente :

L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :