RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2469/2003-FIN **ATA/682/2004**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 31 août 2004

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE GENEVOISE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPÔTS

et

X_____SA
représentée par Y_____ S.A.

EN FAIT

1. La société X_____ S.A. a pour but l'exploitation d'une entreprise de peinture, travaux de sol et rénovation. Son administrateur unique est Monsieur B_____.

2. Par accord passé le 13 avril 1992, X_____ S.A. et Monsieur D_____ sont convenus que, face à la crise qui prévalait alors dans le secteur immobilier, ce dernier contribuerait à faire progresser le chiffre d'affaires de la société, moyennant le versement de primes, ainsi que d'une commission fixée à 15% des prestations facturées. La conclusion de l'accord était fondée sur l'activité exercée par M. D_____, ainsi que par son père et son oncle dans le domaine de l'achat et la vente d'immeubles, et par les relations privilégiées que les intéressés entretenaient avec la plupart des régies exerçant à Genève. Selon l'accord, l'ensemble des frais de bureau, téléphone et de représentation devait être à la charge exclusive de M. D_____.

3. Le 19 juillet 1995, X_____ S.A. a rempli sa déclaration pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct pour l'année 1995. La société a indiqué un résultat net de CHF 4'243.- et un bénéfice net imposable de CHF 2'228.- durant l'exercice commercial 1994. Le capital imposable s'élevait à CHF 174'295.-. Le compte d'exploitation affichait un chiffre d'affaires net de CHF 1'996'159,80 et des charges d'exploitation de CHF 1'187'897,30, pour un bénéfice brut de CHF 808'262,50. Au compte de pertes et profits figuraient un poste «frais de représentation, voyage», à hauteur de CHF 24'000.-, ainsi qu'un poste «commissions à tiers» pour un montant de CHF 392'000.-.

4. Par courrier du 18 septembre 1995, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a demandé à X_____ S.A. de lui fournir divers renseignements, en particulier le détail et la justification des postes «frais de représentation, voyages» et «commissions à tiers». L'AFC souhaitait également connaître l'identité et l'adresse des bénéficiaires du poste «commissions à tiers», et savoir si ces derniers entretenaient un lien direct ou indirect avec les actionnaires de la société, de même que le rapport de nécessité du poste en question.

5. X_____ S.A. a expliqué le 9 octobre 1995 que le poste «frais de représentation et voyage» correspondait à des indemnités mensuelles forfaitaires en faveur des époux B_____. Le salaire de ces derniers s'élevait à CHF 193'500.-, aucune autre charge supplémentaire de représentation ou de voyage n'ayant été inscrite au compte de pertes et profits de l'exercice 1994. Le poste «commissions à tiers» se décomposait en CHF 132'000.- en faveur de M. D_____, CHF 150'000.- en faveur de Monsieur D_____ et CHF 110'000.- en faveur de la société Crédit du Z_____ S.A.

6. Le 21 novembre 1995, l'AFC a notifié à X_____ S.A. un bordereau de taxation établi en application de l'ancien droit. Le bénéfice imposable était de CHF 420'243.- et le capital imposable s'élevait à CHF 174'295.-, pour un impôt de CHF 147'985,70. Pour ce faire, l'AFC a ajouté au bénéfice déclaré de CHF 4'243.- un montant de CHF 392'000.- correspondant au poste «commissions à tiers», ainsi qu'un montant de CHF 24'000.- pour le poste «frais de représentation, voyage».

7. X_____ S.A. a formé réclamation le 7 décembre 1995, en concluant à la rectification du bordereau du 21 novembre 1995 et au rétablissement du bénéfice de CHF 4'243.- tel qu'il figurait dans sa déclaration fiscale.

8. Le 26 mars 1998, l'AFC a notifié à X_____ S.A. un bordereau rectificatif 1995 établi en application du nouveau droit, ainsi qu'un «décompte rectifié 1995» modifiant le bordereau notifié le 21 novembre 1995 sur la base de l'ancien droit. Le bordereau rectificatif pris en application du nouveau droit mentionnait un bénéfice imposable de CHF 399'503.- et un capital imposable de CHF 182'164.-, pour un impôt de CHF 131'413,15. Le bénéfice imposable figurant dans le décompte rectifié 1995 (ancien droit) restait à CHF 420'243.- pour un capital imposable de CHF 182'164.-. L'impôt dû ascendait à CHF 148'025,80.

   L'AFC a expliqué qu'elle avait dû préserver les droits du fisc, en effectuant une reprise de CHF 395'877.- dans le cadre de la taxation 1995 selon l'ancien droit, car la société contribuable n'avait pas fourni de réponses satisfaisantes au courrier qu'elle lui avait adressé le 18 septembre 1995. Un nouveau délai était imparti à X_____ S.A. pour démontrer le rapport de nécessité afférent au poste «commissions à tiers». L'AFC souhaitait savoir si Messieurs D_____ étaient actionnaires ou proches d'actionnaires de la société et réclamait en outre une copie des contrats de commission, ainsi que le détail du calcul qui avait permis de fixer le montant des commissions litigieuses. L'AFC voulait encore savoir si une base de calcul identique avait été utilisée pour les années antérieures à la période fiscale 1995, et connaître le détail des travaux effectués par les bénéficiaires des commissions, de même que le temps nécessaire à l'accomplissement de chaque tâche.

9. Le 9 avril 1998, X_____ S.A. a élevé réclamation contre les bordereaux 1995 ancien et nouveau droit.

10. X_____ S.A. a répondu le 28 mai 1998 à la demande de renseignements de l'AFC concernant le poste «commissions à tiers». La société, active dans le domaine du bâtiment, a expliqué que la conjoncture difficile qui prévalait en 1994 l'avait obligée à faire appel à MM. D_____, ainsi qu'à la société Crédit du Z_____ S.A. Les personnes précitées, qui géraient plus de septante sociétés immobilières, étaient bien introduites auprès des régies de la place, raisons pour lesquelles elle avait cherché à obtenir leur appui dans la recherche de nouveaux mandats. Ces efforts s'étaient révélés fructueux, puisque des travaux importants,

représentant la plus grande partie du chiffre d'affaires annuel, avaient pu être obtenus par ce biais. X_____ S.A. précisait encore qu'il avait été convenu d'opérer des versements de commissions basées sur le chiffre d'affaires généré par MM. D_____ et le Crédit du Z_____ S.A. Aucun contrat n'avait été rédigé, seul le principe d'une commission basée sur un taux de l'ordre de 15 à 20% de la prestation facturée ayant été oralement arrêté. Aucune commission n'avait été versée durant les années antérieures à la période fiscale 1995. Les bénéficiaires des commissions n'étaient pas actionnaires de X_____ S.A. Leurs activités étaient indépendantes de la société et aucun lien économique privilégié n'existait entre les parties, à l'exception de l'engagement précité.

11. En date du 3 octobre 2000, l'AFC a répondu à la réclamation formée le 7 décembre 1995 par X_____ S.A. L'AFC a partiellement maintenu la taxation et notifié à X_____ S.A. un bordereau 1995 établi en application de l'ancien droit. Le bénéfice imposable était arrêté à CHF 214'568.- et le capital, à CHF 182'164.-, pour un impôt total de CHF 76'003,10. À cette fin, l'AFC a ramené la reprise sur les frais de représentation et de voyage à CHF 14'325.- et porté le redressement du poste «commissions à tiers» à CHF 196'000.-.

S'agissant du premier poste, l'AFC a admis un montant de frais de représentation à hauteur de 5% du salaire cumulé des époux B_____, soit CHF 9'675.-, calculés sur un total de CHF 193'500.-. Les frais de représentation et de voyage comptabilisés ascendant à CHF 24'000.-, les indemnités forfaitaires non admises et, partant, reprises dans la taxation 1995, s'élevaient à CHF 14'325 (CHF 24'000.- ./. CHF 9'675.-).

En ce qui concerne le poste «commission à des tiers», l'AFC a considéré que l'absence de contrat présentait «un caractère éminemment et hautement insolite», compte tenu du taux élevé des commissions et de leur montant. X_____ S.A. n'avait de surcroît apporté aucun élément probant permettant de déterminer le détail des travaux à l'origine de ces commissions. Par conséquent, le poste litigieux ne pouvait pas être exclu, au regard de la loi, du bénéfice imposable. Toutefois, afin de parer aux conséquences rigoureuses liées à une reprise intégrale du poste «commissions à tiers», et pour tenir compte de la réalité économique, l'AFC s'est contentée de ramener le taux des commissions à 7,5-10%. Le montant admis au titre de déduction passait ainsi de CHF 392'000.- à CHF 196'000.-. Le bénéfice (CHF 420'243.-) figurant sur le bordereau notifié le 26 mars 1998 sous rubrique «décompte rectifié 1995» (ancien droit) a par conséquent été diminué d'un montant de CHF 205'675.- (CHF 9'675.- + CHF 96'000.-), ce qui a abouti à un nouveau bénéfice imposable de CHF 214'568.-.

12. L'AFC a par la suite été informée de l'existence d'un protocole d'accord, daté du 13 avril 1992, entre X_____ S.A. et M. D_____. Copie de ce document a été remise à l'AFC par X_____ S.A. Parmi les pièces jointes au

protocole figure un tableau concernant l'évolution des commissions et du chiffre d'affaires de l'entreprise pour les exercices 1992 à 1999.

13. Le 8 janvier 2001, X_____ S.A. a fait parvenir à l'AFC la liste des salaires bruts encaissés par M. B_____ durant les années 1993 à 1999, ainsi que diverses quittances concernant les commissions versées en 1994 à hauteur de CHF 392'000.-. Le courrier précise que M. D_____ a encore encaissé durant l'année 1994 une somme de CHF 60'000.-, ce montant correspondant à des frais de représentation, de déplacement et de bureau relatifs à l'activité professionnelle que celui-ci avait déployée pour le compte de X_____ S.A. durant l'année 1994.

14. Par courriers des 8 octobre et 1er novembre 2001, l'AFC a demandé à X_____ S.A. de lui fournir diverses précisions au sujet du taux de commission. L'administration souhaitait également savoir pourquoi l'existence d'un contrat écrit et le versement de commissions durant la période antérieure à l'année fiscale 1995 lui avaient été cachés. L'AFC avertissait la société contribuable que, faute d'explications circonstanciées et documentées, elle n'accepterait qu'un taux maximum de 5% du chiffre d'affaires au titre de commissions.

15. X_____ S.A. a répondu le 28 novembre 2001, en contestant la réduction du taux des commissions à 5%. La société a rappelé la période de crise qu'elle avait traversée, les pertes essuyées par les faillites et les difficultés financières de ses plus gros clients, ces derniers représentant environ 60% de son chiffre d'affaires. Dans ces conditions, l'opportunité de conclure un accord avec M. D_____ lui avait permis d'accéder à de nouveaux marchés, d'augmenter son chiffre d'affaires, de même que le nombre de ses employés. S'agissant des commissions, le taux en avait été basé sur la situation du marché en cours à l'époque. Quant au protocole d'accord, il n'avait été retrouvé qu'après coup par M. B_____. Pour le surplus, les commissions avaient été intégralement déclarées au fisc par leurs bénéficiaires.

16. Le 7 mars 2002, l'AFC a décidé de maintenir sa décision sur réclamation du 3 octobre 2000, au motif que la société contribuable lui avait dissimulé l'existence d'un contrat écrit, ainsi que le versement de commissions à partir de 1992. En outre, un montant supplémentaire de CHF 60'000.- avait été versé en 1994 à M. D_____ au titre de frais de bureau, alors qu'il avait été clairement stipulé dans le protocole d'accord que ces frais étaient à sa charge.

17. X_____ S.A. a recouru le 25 mars 2002 devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission), en reprenant les arguments qu'elle avait précédemment développés devant l'AFC.

18. L'AFC a conclu au rejet du recours le 4 juin 2002. Outre les arguments qu'elle avait fait valoir dans le cadre de la procédure de réclamation, l'AFC a souligné que la recourante n'avait pas apporté la preuve que le taux de 15% répondait à une pratique usuelle dans la branche du bâtiment. L'AFC s'étonnait également que M.

B_____ n'ait pas conservé un souvenir plus précis du début de sa collaboration avec M. D_____, puisqu'il avait d'abord affirmé qu'aucune commission n'avait été versée pour les années antérieures à 1995, avant de retrouver un protocole d'accord, qui avait révélé l'existence de commissions à partir de 1992.

19. X_____ S.A. a répliqué le 15 juillet 2002, en alléguant que c'était en toute bonne foi et pour assurer la pérennité de son entreprise qu'une convention avait été signée avec M. D_____. Les bénéficiaires des commissions n'étaient pas des actionnaires et n'entretenaient aucun lien économique privilégié avec la société contribuable. Le versement supplémentaire d'une somme de CHF 60'000.- en faveur de M. D_____ avait été effectué à titre exceptionnel, compte tenu du travail accompli et de l'apport de nouveaux mandats en 1994.

20. Le 25 juillet 2003, la commission a demandé à l'AFC de vérifier les déclarations fiscales de MM. D_____ et du Crédit du Z_____ S.A., afin de savoir si les commissions perçues avaient été déclarées par leurs bénéficiaires.

21. L'AFC a répondu le 29 juillet 2003 que, tenue par le secret fiscal, elle ne pouvait produire des documents susceptibles d'accréditer la thèse de la société recourante. De toute façon, le fait que des tiers eussent ou non déclaré les commissions en cause était dépourvu d'incidence sur le traitement fiscal des sommes litigieuses dans le chef de la recourante. En tant que ces prestations devaient être qualifiées d'allocations volontaires à des tiers, elles devaient être réintégrées dans le bénéfice imposable de la personne morale.

22. X_____ S.A. a répondu le 15 août 2003 et confirmé que les commissions versées en 1994 avaient été intégralement déclarées par leurs bénéficiaires. Elle a également rappelé que MM. D_____ et le Crédit du Z_____ S.A. étaient indépendants de la société et qu'ils n'entretenaient aucun lien économique privilégié avec elle.

23. Par décision du 20 novembre 2003, notifiée le 26 suivant, la commission a partiellement admis le recours. Elle a considéré que c'était à bon droit que l'AFC avait réduit à CHF 9'675.- l'indemnité pour frais forfaitaires pour l'exercice fiscal 1994 sur le bénéfice réalisé par X_____ S.A. Ce montant correspondait en effet à 5% du revenu cumulé des époux B_____, soit CHF 193'500.-. La commission a par contre considéré que l'AFC avait indûment arrêté à CHF 196'000.- le montant des commissions à des tiers. D'une part, le versement et le montant des commissions en cause ne paraissaient pas insolites au regard de la loi et de la jurisprudence. D'autre part, la preuve n'avait pas été rapportée que ces sommes avaient été versées à un actionnaire ou à un proche. La commission a en conséquence admis le recours sur ce point.

24. L'AFC a saisi le Tribunal administratif le 23 décembre 2003. Elle conclut à l'annulation de la décision de la commission et à ce que la reprise sur le poste

«commissions à tiers» soit portée à CHF 292'192.-. L'AFC justifie ce montant en appliquant, conformément aux Tarifs de la Société des régisseurs de Genève, un taux de 5% au chiffre d'affaires de X_____ S.A. pour l'année 1994, lequel s'élève à CHF 1'996'159,80. Seule la somme ainsi obtenue, soit CHF 99'810.-, doit selon l'AFC être déduite, par opposition aux CHF 392'000.- retenus par la commission. L'AFC conclut également à la confirmation de sa propre décision du 3 octobre 2000 pour ce qui concerne le montant des frais de représentation.

25. La commission a déposé son dossier le 14 janvier 2004, en déclarant persister dans les considérants et le dispositif de sa décision.

26. X_____ S.A. a conclu le 3 février 2004 au rejet du recours, en faisant sienne l'argumentation de la commission relative à l'absence de caractère insolite des commissions versées, d'une part, et en niant, d'autre part, que les bénéficiaires des commissions répondent aux qualificatifs d'actionnaires ou de proches d'actionnaires.

27. Les parties ont été entendues en comparution personnelle le 7 mai 2004. M. B_____ a expliqué avoir rencontré M. D_____ environ vingt-cinq ans auparavant, dans le cadre de l'agence immobilière où ce dernier était, à l'époque, apprenti. M. D_____, qui est le père de M. D_____, exploite la société Crédit du Z_____ S.A. Les relations d'affaires entre X_____ S.A. d'une part et MM. D_____ et le Crédit du Z_____ S.A. d'autre part, avaient commencé au début des années 1990, lorsque le marché immobilier connaissait une crise importante. M. B_____ a précisé que sa société avait réussi à traverser la crise et à accéder à de nombreux marchés nouveaux, grâce aux contacts ainsi noués. Le taux des commissions litigieuses avait été arrêté au coup par coup, en fonction du volume et de l'importance des marchés auxquels la société avait pu accéder. M. B_____ a déclaré ne pas se souvenir de la nature du montant supplémentaire de CHF 60'000.- versé à M. D_____. Il a confirmé n'avoir aucune relation autre que celle relevant d'un partenariat économique avec MM. D_____ et le Crédit du Z_____ S.A.

L'AFC a maintenu ses conclusions en réduction des commissions à un taux de 5% du chiffre d'affaires, en conformité avec les Tarifs pratiqués par la Société des régisseurs. Compte tenu du caractère élevé des commissions allouées à MM. D_____ et au Crédit du Z_____ S.A., l'AFC considérait pour le surplus que ces dernières n'entraient pas dans le cadre des déductions fiscalement admissibles, un faisceau d'indices poussant à considérer que l'on se trouvait, en l'occurrence, dans un cas d'allocations volontaires au sens de la loi et de la jurisprudence.

À l'issue de l'audience, un délai a été imparti aux parties pour se prononcer sur le montant de CHF 60'000.- versé à M. D_____ pour ses frais de bureau et de représentation.

28. Le 19 mai 2004, X_____ S.A. a produit une lettre émanant de M. D_____. Daté du 17 mai 2004, ce document explique que, pour mener à bien le travail requis par le démarchage de nouveaux clients en faveur de X_____ S.A., M. D_____ avait dû «absolument investir en infrastructure (informatique, programmes)» et «massivement inviter au restaurant» des propriétaires de régies. Sur cette base, une contribution supplémentaire de CHF 5'000.- par mois avait été versée à M. D_____. Par la suite, les commissions usuelles avaient suffi.

29. L'AFC a répondu le 4 juin 2004, en persistant dans ses conclusions en réduction des commissions, compte tenu du caractère insolite, en particulier, des prestations supplémentaires versées par X_____ S.A. à M. D_____ pour des frais d'infrastructure précisément exclus de la convention passée le 13 avril 1992. Sur quoi les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Le 1er janvier 2002 est entrée en vigueur la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17). L'article 86 de cette loi précise que les règles de procédure qu'elle énonce s'appliquent aux causes qui sont encore pendantes au moment de son entrée en vigueur. La disposition concrétise le principe qui prévaut plus généralement en procédure selon lequel, sauf règle expresse contraire, les nouvelles normes s'appliquent à l'ensemble des affaires en cours, que les faits à établir soient postérieurs ou antérieurs à la nouvelle loi (ATA/716/2003 du 30 septembre 2003, consid. 2c; ATA/459/2003 du 10 juin 2003, consid. 3a et les références citées). La LPFisc est ainsi applicable au cas d'espèce.

2. 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 lettre a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 (LPA - E 5 10); art. 53 al. 1 LPFisc).

3. a. Conformément à son article 46, la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15) est entrée en vigueur le 1er janvier 1995. Cette loi abroge les dispositions correspondantes de la loi générale sur les contributions publiques du 9 novembre 1887 (aLCP - D 3 05). Toutefois, à teneur de l'article 41 alinéa premier LIPM, qui traite de la modification de l'imposition dans le temps, l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales pour la première période suivant l'entrée en vigueur de la loi fait l'objet de deux taxations provisoires conformes, pour l'une, aux anciennes dispositions et, s'agissant de l'autre, aux nouvelles. L'impôt calculé en application du nouveau droit est dû s'il est plus élevé que celui qui est calculé selon le droit anciennement en vigueur. Si tel n'est pas le cas, c'est l'impôt calculé sur la base de l'ancien droit qui doit être acquitté.

b. En application de la disposition précitée, l'AFC a en l'occurrence procédé à deux taxations, l'une selon l'ancien droit et l'autre, selon le nouveau. L'impôt résultant de la mise en oeuvre de l'ancien droit s'avérant plus élevé, c'est ce dernier qui, à juste titre, a été retenu. Corrélativement, c'est sous l'angle de l'ancien droit que le recours doit être traité, ainsi que le relève l'AFC. Outre le texte clair de l'article 41 alinéa premier LIPM, l'application de la LCP dans sa teneur au moment des faits est conforme à la jurisprudence constante du Tribunal administratif, selon laquelle l'ensemble des faits antérieurs à l'entrée en vigueur du nouveau droit doit, sur le plan matériel, être examiné à l'aune des normes applicables au moment où ces derniers se sont produits (ATA/524/2004 du 8 juin 2004, consid. 2 et les références citées).

4. Devant la commission, le litige a porté sur l'intégration, dans le bénéfice imposable réalisé par X_____ S.A. en 1994, des postes «commissions à tiers» et «frais de représentation, voyage», tels qu'ils figurent dans le compte de pertes et profits de la société intimée. S'agissant du premier point, la commission a jugé que c'était à bon droit, au regard de l'article 66 lettre h aLCP, que l'AFC avait déduit du bénéfice de X_____ S.A. une indemnité pour frais forfaitaires limitée à CHF 9'675.-, ce montant correspondant à 5% du revenu cumulé des époux B_____ pour l'année 1994, soit CHF 193'500.-. Cet élément du dossier n'a pas été attaqué devant le Tribunal administratif par la société contribuable. L'AFC conclut pour sa part à la confirmation de la décision de la commission sur ce point, en tant que celle-ci est conforme aux éléments qui sont contenus dans la décision sur réclamation qu'elle a rendue le 3 octobre 2000. Seule demeure donc litigieuse, en l'espèce, la question du montant de la déduction susceptible d'être admise au titre de commissions à des tiers. La question doit être appréciée au regard des principes qui figurent à l'article 66 aLCP.

5. a. À teneur de l'article 66 lettres a et d aLCP, est considéré comme bénéfice imposable le bénéfice net réalisé pendant l'exercice qui précède l'année où l'impôt est exigible, tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, et en tenant compte du solde reporté de l'exercice précédent (let. a). Les sommes qui sont prélevées, avant le calcul du solde actif, sur les résultats de l'exercice, pour couvrir les dépenses qui ne peuvent pas être considérées comme des frais d'exploitation, telles que dépenses pour acquisition ou amélioration des biens de la société, remboursements sur le capital, allocations volontaires à des tiers, font également partie du bénéfice net imposable (let. d). Ainsi que le Tribunal fédéral l'a encore récemment rappelé en s'exprimant au sujet de l'article 66 lettre a aLCP, le bénéfice net d'une société comprend, en particulier, le solde du compte de résultats. Les comptes annuels de la société anonyme, qui doivent être dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce, servent de base à la taxation. Les autorités fiscales sont toutefois fondées à s'écarter de cette comptabilité lorsque cette dernière ne respecte pas les dispositions impératives du droit commercial ou du droit fiscal (arrêt du Tribunal fédéral 2P.184/2003 du 21 juin 2004, consid. 2.2 et les références citées).

b. Le Tribunal administratif a eu à plusieurs reprises l'occasion d'interpréter l'article 66 lettre d aLCP. Il a relevé que la mise en œuvre de cette disposition nécessite la réalisation de deux conditions : d'une part, la prestation doit être faite sans contre-prestation équivalente; d'autre part, l'avantage doit être concédé à un actionnaire ou à un proche. Cette définition correspond à celle de la doctrine et de la jurisprudence du Tribunal fédéral, laquelle mentionne, à titre d'exemple, les versements que la société ne ferait pas aux mêmes conditions à des tiers qui n'ont pas d'intérêt dans l'entreprise (ATA A. S.A. du 8 septembre 1992, consid. 2 et les références citées).

c. La première condition mise en évidence ci-dessus revient à constater que l'opération considérée présente un caractère insolite, c'est-à-dire non conforme aux règles usuelles en matière commerciale. Selon la seconde condition requise par l'article 66 lettre d aLCP, l'avantage doit avoir été concédé à un actionnaire ou à un proche. Entrent dans cette catégorie, selon la jurisprudence, les tiers touchant la société de près (ATA A. S.A. précité, consid. 4). Le Tribunal fédéral a relevé à ce propos que sont visées les prestations faites par la société aux porteurs de parts ou à des personnes qui leur sont proches, sous forme d'argent ou sous une autre forme ayant une valeur pécuniaire. Font partie de ces prestations, conformément à la pratique fiscale, non seulement les distributions apparentes, mais également les distributions de bénéfice dissimulées, c'est-à-dire les répartitions de bénéfice d'une société de capitaux qui ne figurent pas ouvertement dans la comptabilité commerciale, mais qui sont au contraire dissimulées par des écritures comptables, de telle sorte qu'elles apparaissent sous un faux jour, voire n'apparaissent pas du tout. Ces prestations doivent être qualifiées de distributions de bénéfice, étant donné qu'elles ne correspondent à aucune contre-prestation appropriée des membres de la société et qu'elles n'auraient pas été faites ou auraient été notablement plus faibles si le bénéficiaire avait été une personne étrangère à la société (RDAF 1995, p. 43 Administration fiscale du canton d'Appenzell Rhodes-Extérieures et les autres références citées).

d. Dans la jurisprudence qu'il a développée en matière d'impôt anticipé, le Tribunal fédéral a souligné que le contribuable est tenu de prouver que les prestations qui revêtent un caractère insolite 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 l'octroi de cette dernière (arrêt du Tribunal fédéral 2A.249/23003 du 14 mai 2004, consid. 3.1; ATF 119 Ib 431, 435 P. S.A.). Cette obligation découle du devoir à la charge du contribuable de prouver le caractère de charge d'une prestation considérée a priori comme insolite (SJ 1994, p. 285, 288 Société P. S.A. et les autres références citées). Le Tribunal administratif a pour sa part considéré que la prise en charge, par une société commerciale, des primes d'assurance de deux de ses actionnaires, dont l'un était administrateur et l'autre directeur, constituait bien un bénéfice taxable au regard de l'article 66 lettres h et d

aLCP. Le versement de primes d'assurance en faveur d'actionnaires et de gestionnaires équivaut en effet à la distribution dissimulée de bénéfices, dont la déduction ne saurait être admise. Elle représente par ailleurs, du point de vue des bénéficiaires, un revenu déguisé qui ne saurait, à ce titre, échapper à l'impôt (RDAF 1992, p. 465 K.).

6. a. Au vu tant de la décision attaquée que du dossier et des explications fournies par les parties, il apparaît qu'aucune des conditions cumulatives requises par l'article 66 lettre d aLCP n'est réalisée en l'espèce.

b. S'agissant du versement de commissions à des tiers, X_____ S.A. a expliqué à plusieurs reprises, sans être contredite, les raisons pour lesquelles une collaboration étroite avec MM. D_____ et la société Crédit du Z_____ S.A. s'est avérée nécessaire afin de lui permettre de traverser la conjoncture difficile qui a caractérisé le milieu de la construction au début des années 1990. S'il est certes exact que les montants versés par X_____ S.A. sont importants, leur caractère insolite n'est pas avéré pour autant. Le contexte économique défavorable dans lequel la société contribuable s'est trouvée à l'époque est, comme l'a relevé la commission, de nature à justifier la démarche consistant à rechercher d'une manière particulièrement active des appuis extérieurs en vue d'obtenir de nouveaux contrats. L'évolution du chiffre d'affaires de la société affiche d'ailleurs, sur ce point, des variations constamment positives depuis l'année 1993. De surcroît, comme la décision attaquée le relève, les bénéficiaires des commissions n'ont pas été au bénéfice d'avantages indus, dès lors que le versement de celles-ci est intervenu en échange de travaux sur immeubles, dont la réalité n'est pas mise en cause.

c. Le dossier – qu'il s'agisse des déclarations de M. B_____, des pièces produites, en particulier des termes de l'engagement passé entre X_____ S.A. et M. D_____ le 13 avril 1992 – ne contient par ailleurs aucun élément susceptible de révéler la présence d'un proche au sens de l'article 66 lettre d aLCP et de la jurisprudence développée au sujet de cette disposition. À cet égard, le fait que l'engagement précité n'a été produit que tardivement devant l'AFC, n'est pas suffisant pour démontrer que la disposition précitée n'est pas respectée. À l'instar de la commission, il sied de considérer que les relations qui ont uni les intéressés ont présenté le caractère d'un partenariat purement commercial, sans lien d'actionnariat. C'est ainsi à bon droit que la commission a admis le recours exercé par X_____ S.A. sur ce point.

7. a. Se référant à l'article 54 alinéa 1 LPFisc, l'AFC conclut à ce que la reprise sur le poste «commissions à des tiers» soit portée à CHF 292'192.-, seuls CHF 99'810.-, correspondant à 5% du chiffre d'affaires, étant déductibles au titre de l'exercice fiscal 1995.

b. À teneur de l'article 54 alinéa 1 LPFisc, le Tribunal administratif prend sa décision après instruction du recours. Il peut déterminer à nouveau tous les éléments

imposables et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Cette disposition représente une norme spéciale par rapport aux règles traditionnelles qui régissent la procédure d'instruction et les effets du recours. Dérogeant, dans le domaine spécifique du droit fiscal, à la réglementation du pouvoir de décision qu'énonce de manière générale l'article 69 alinéa premier LPA, l'article 54 alinéa premier LPFisc permet au Tribunal administratif d'aller au-delà des conclusions des parties, au désavantage du contribuable, indépendamment des motifs invoqués (Benoît BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 423 et 431).

c. À l'appui de son argumentation, l'AFC se réfère à la disposition des Tarifs édictés par la Société des régisseurs de Genève (art. 11), selon laquelle les travaux usuels d'entretien accomplis par le gérant sont rémunérés à hauteur du 5% des travaux ou fournitures, alors que les travaux spéciaux appellent pour leur part une rémunération à hauteur de 10 à 12%, en fonction du prix de revient de l'opération. Par comparaison, l'AFC considère que le taux des commissions versées par X_____ S.A est excessif. L'argument n'emporte pas la conviction. D'une part, les activités qui sont visées par les Tarifs de la Société des régisseurs ne sont pas identiques à celles qu'exerce l'intimée, dans la mesure où elles relèvent de la profession de gérant ou de courtier en immeubles, et non de l'exploitation d'une entreprise de peinture, de travaux de sol et de rénovation, comme c'est le cas en l'espèce. D'autre part, les taux de rémunération prévus par les Tarifs précités se présentent de manière générale comme des taux minimaux (art. 1 al. 1), lesquels laissent explicitement ouverte une réglementation autre, fondée sur le Code des obligations (art. 2). L'éventuelle prise en considération des Tarifs de la Société des régisseurs ne permet ainsi nullement de conclure, sur le terrain du droit fiscal, à l'admission de taux fixes et définitifs. Pour le surplus, s'il est certes exact que le montant des commissions versées par X_____ S.A. en 1994 s'avère important, par comparaison avec le chiffre d'affaires réalisé par la société, il sied de considérer que le contexte conjoncturel particulier, propre à la période considérée, permet de l'expliquer. Sur ce point, les développements contenus dans la décision attaquée résistent aux critiques formulées par l'AFC.

8. a. Reste litigieuse la question de la déduction du bénéfice imposable de X_____ S.A. de la somme de CHF 60'000.- versée en supplément des commissions versées à M. D_____ durant l'exercice 1994. Ce montant, qui figure sous la rubrique «honoraires professionnels» du compte de pertes et profits et de la déclaration fiscale de X_____ S.A., n'a pas donné lieu à instruction devant la commission. Couplé à des frais (CHF 1'700.-) occasionnés par l'acquisition d'un programme d'ordinateur auprès d'une société vaudoise, comme cela résulte des pièces remises par X_____ S.A. à l'AFC, il a été admis, sans autre, par l'AFC lors de l'établissement du bordereau 1995. L'examen de cette question ressortit à la compétence dont le Tribunal administratif bénéficie en application de l'article 54 alinéa premier LPFisc.

b. Consenti en sus de la commission versée par X_____ S.A. à M. D_____, le montant de CHF 60'000.- ne saurait être admis au titre de déduction fiscale. L'accord passé entre X_____ S.A. et M. D_____ stipule en effet expressément, en son chiffre 4, que l'ensemble des frais de bureau et de représentation de l'intéressé sont à sa charge exclusive. Or, la prestation en cause a été explicitement versée en vue de couvrir des frais de ce genre, comme le souligne l'AFC dans ses écritures du 4 juin 2004. De même, les explications fournies par M. D_____ dans le courrier que celui-ci a adressé le 17 mai 2004 à X_____ S.A. démontrent que les frais de représentation, tels que des invitations au restaurant, visés par la commission supplémentaire de CHF 60'000.- font précisément partie intégrante des démarches liées à la prospection de nouveaux clients en faveur de l'intimée, lesquelles sont déjà englobées dans la commission versée à l'intéressé. Le montant de CHF 60'000.- doit par conséquent être réintégré dans le bénéfice net imposable de X_____ S.A.

9. a. Au vu de ce qui précède, le recours doit être partiellement admis. La cause sera retournée à l'AFC, afin qu'une nouvelle décision, ajoutant la somme de CHF 60'000.- au bénéfice net imposable de la société X_____ S.A. pour l'exercice fiscal 1995, soit prise.

b. Compte tenu de l'issue du litige, un émolument de CHF 1'500.- est mis à la charge de X_____ S.A. (art. 87 LPA). Il n'est pas alloué d'indemnité, vu l'absence de conclusions en ce sens.

PAR CES MOTIFS,
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 23 décembre 2003 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 20 novembre 2003;

au fond :

l'admet partiellement;

dit qu'un montant de CHF 60'000.- doit être ajouté au bénéfice imposable de X_____ S.A. pour l'exercice fiscal 1995;

retourne le dossier à l'administration fiscale cantonale pour nouvelle taxation au sens des considérants;

confirme la décision attaquée pour le surplus;

met à la charge de X_____ S.A. un émolument de CHF 1'500.-;

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

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours en matière d'impôts, ainsi qu'à Y_____ S.A., mandataire de X_____ S.A.

Siégeants :

Mme Bovy, présidente, MM. Paychère, Schucani, Mme Hurni, juges, M. Hottelier, juge suppléant.

Au nom du Tribunal Administratif :

la greffière-juriste :	la vice-présidente :
C. Del Gaudio-Siegrist	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :