

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/2884/2008-ICC

ATA/472/2012

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 31 juillet 2012

2^{ème} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A_____ S.A.

représentée par Fiducap Société Fiduciaire S.A.

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre la décision de la commission cantonale de recours en matière
administrative du 30 juillet 2010 (DCCR/1129/2010)**

EN FAIT

1. A_____ S.A. (ci-après : la société) est une société anonyme sise à Genève. Elle a pour but social l'exploitation d'une agence générale d'assurance, prestations de services et conseils en matière de gestion de patrimoine.
2. De sa fondation jusqu'au début de l'année 2009, elle a eu pour administrateur Monsieur J_____ A_____. Celui-ci a été remplacé depuis lors par son frère, Monsieur P_____ A_____.
3. MM. P_____ et J_____ A_____ sont les actionnaires de la société.
4. Dans sa déclaration fiscale 2006, la société a déclaré un bénéfice net de CHF 42'163.-. A l'annexe C de ladite déclaration relative aux « prestations versées aux membres de l'administration et aux autres organes », elle a annoncé avoir versé à MM. P_____ et J_____ A_____ un salaire net respectif de CHF 113'736.- et CHF 62'039.-. Les copies des certificats de salaire qu'elle a également annexés reprenaient les montants précités en mentionnant que la société leur avait versé à chacun un montant de CHF 24'000.- à titre de frais de représentation.
5. Le 25 septembre 2007, l'administration fiscale cantonale (ci-après : AFC-GE) a adressé à la société un bordereau pour les impôts cantonaux et communaux (ci-après : ICC) 2006 d'un montant de CHF 21'573.-, fondé sur un bénéfice de CHF 90'163.- et un capital de CHF 100'000.-.

Les salaires versés ne dépassant pas le montant de CHF 150'000.- minimum par personne concernée, nécessaire pour permettre la déduction de frais de représentation forfaitaire et la société n'ayant pas passé un accord avec l'AFC-GE, les montants déclarés à titre de frais de représentation figurant dans les certificats de salaire étaient repris en totalité.

En outre, le prêt consenti par la société à son actionnaire était considéré comme une prestation appréciable en argent. Ce prêt représentait un actif fictif pour la société, une réserve négative ayant donc été constituée. Toute provision ou amortissement sur ce prêt à charge de la société seraient refusés fiscalement.

6. Le 1^{er} octobre 2007, l'AFC-GE a notifié à la société un bordereau pour l'impôt fédéral direct (ci-après : IFD) 2006 d'un montant de CHF 7'658,50, fondé sur un bénéfice imposable net de CHF 90'100.-. Des reprises identiques à celles effectuées en matière d'ICC étaient appliquées.
7. Le 22 octobre 2007, la société a élevé réclamation contre les bordereaux précités en contestant la reprise sur les frais de représentation de CHF 48'000.-.

La directive émise par l'AFC-GE, soit l'information n° 6/2005 du 7 décembre 2005, prévoyait au point C4 que, pour les salaires n'atteignant CHF 150'000.- annuellement, la contribuable devait présenter à l'AFC-GE une demande d'agrément des frais. En l'espèce, les salaires n'atteignaient pas ce montant. Dès lors, les frais de représentation devaient être considérés comme un salaire supplémentaire déductible à titre de charges par la société.

8. Le 23 juin 2008, l'AFC-GE a rejeté la réclamation de la société en rapport avec la reprise effectuée sur les frais forfaitaires alloués aux actionnaires de la société. Cette reprise avait été faite conformément aux normes fiscales. Un fort devoir de représentation ne pouvait être reconnu que si le salaire brut total atteignait ou dépassait CHF 150'000.- par année, pour un taux d'occupation de 100 %. En-dessous de ce seuil, les allocations pour frais forfaitaires de représentation n'étaient pas déductibles.
9. A la même date, l'AFC-GE a pris une décision similaire en matière d'IFD. Pour permettre à la contribuable d'avoir une vue des éléments qu'elle avait pris en considération, elle précisait que la somme de CHF 90'163.-, représentant le bénéfice après redressement, était constituée du bénéfice net selon le compte de pertes et profit de l'exercice en CHF 42'163.-, auquel elle avait ajouté CHF 8'000.- de frais forfaitaires.

Le bordereau de taxation initial ne subissant pas de modification s'agissant de l'IFD, aucun nouveau bordereau ni avis de taxation n'étaient remis avec cette décision sur réclamation.
10. Le 22 juillet 2008, la société a interjeté un recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts, remplacée le 1^{er} janvier 2009 par la commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après : CCRA), puis le 1^{er} janvier 2011 par le Tribunal administratif de première instance (ci-après : TAPI), contre la décision sur réclamation du 23 juin 2008 du service des personnes morales de l'AFC-GE, relative à sa réclamation contre le bordereau d'ICC 2006 (cause A/2884/2008). Elle concluait à l'annulation de la reprise de CHF 48'000.- précitée et sollicitait un délai au 15 septembre 2008 pour compléter son recours.
11. Le 22 juillet 2008 également, elle a formé un recours identique auprès de la commission cantonale de recours de l'IFD sur réclamation relative à l'IFD 2006 (cause A/2885/2008). Elle contestait également la reprise de CHF 48'000.- en rapport avec les frais de représentation forfaitaires 2006 décidée l'AFC-GE.
12. Le 15 septembre 2008, la recourante a complété son recours par deux actes séparés, l'un concernant l'ICC 2006 et l'autre concernant l'IFD 2006, de même teneur.

Les frais de représentation déduits du bénéfice de la société avaient été calculés selon les normes applicables pour les agents d'assurance, qui prévoyaient des frais de représentation s'élevant à 25 % du salaire. Même si le critère retenu par l'AFC-GE pour admettre des frais de représentation forfaitaires était un salaire minimum de CHF 150'000.- l'an, la somme de CHF 48'000.- représentait une charge économiquement justifiée pour la société, si bien que ces frais ne devaient donner lieu à aucune reprise sur son bénéfice. Les sommes de CHF 24'000.- versées à chacun des deux salariés à titre de frais de représentation devaient être requalifiées comme du salaire soumis aux charges sociales. Il s'agissait de dépenses économiquement justifiées et, du point de vue fiscal, déductibles au titre de charges de l'exercice 2006 de la société. Qu'il s'agisse de M. J_____ A_____ ou de M. P_____ A_____, la rémunération qui leur avait été servie (respectivement de CHF 96'000.- et CHF 120'000.-) ne remplissait pas les critères d'un salaire excessif. Les montants qualifiés de frais de représentation forfaitaires dans les certificats de salaire annexés à la déclaration pouvaient donc y être ajoutés.

13. L'AFC-GE n'a pas répondu aux deux recours.
14. Après avoir joint les causes A/2884/2008 et A/2885/2008, la CCRA a admis, le 30 juillet 2010, les recours. En règle générale, les sommes versées aux employés dans le cadre du rapport contractuel les liant à l'entreprise devaient être considérées comme des charges commerciales déductibles du résultat de la société. Une exception existait lorsque les prestations étaient servies à des employés qui étaient par ailleurs actionnaires, ou proches de ces derniers. Ces prestations, fondées sur le rapport de participation, constituaient des prestations appréciables en argent, qui devaient être réintégrées au bénéfice net imposable, selon les normes fiscales cantonales et fédérales. Dans le cas de la société, les frais forfaitaires avaient été versés aux actionnaires de celle-ci. Toutefois, la société avait démontré que ces montants visaient à compenser des dépenses dont la nature était liée à l'activité exercée, consistant en grande partie en des visites à la clientèle. Cette solution était d'autant plus fondée que la rémunération totale versée aux deux salariés n'était pas excessive au regard de leur fonction et de l'activité qu'ils déployaient au sein de la société.
15. Le 23 août 2010, l'AFC-GE a interjeté recours auprès du Tribunal administratif, devenu le 1^{er} janvier 2011 la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la chambre administrative) contre la décision précitée, concluant à son annulation et à la confirmation de ses propres décisions du 23 juin 2008.

Dans sa réclamation au sujet de la reprise de frais forfaitaires, la société avait affirmé que ceux-ci étaient conformes à la directive de l'AFC-GE du 7 décembre 2005. La société avait abandonné ce mode de défense dans son recours à la CCRA. Elle admettait que, du fait du montant de leurs salaires, MM. P_____ et J_____ A_____ n'avaient pas droit à des frais forfaitaires. Elle demandait que ces frais soient requalifiés en salaire et donc déductibles au titre de

charges de l'exercice 2006. Le raisonnement de la CCRA qui avait conduit à l'admission du recours était erroné et contrevenait à la jurisprudence du Tribunal fédéral. En effet, la contribuable devait se voir opposer la façon dont elle avait comptabilisé les montants dépensés, le principe de la bonne foi la liant également. Il n'était pas possible dès lors de requalifier les frais forfaitaires en salaire. Il était totalement indifférent que la rémunération totale versée aux bénéficiaires ne soit pas excessive au regard de la fonction exercée par ces derniers. En revanche, l'importance des frais de représentation octroyés par rapport aux salaires versés était déterminante afin de décider s'ils étaient justifiés par l'usage commercial et non en étroite relation avec les bénéficiaires. En l'espèce, les frais de représentation versés représentaient une proportion de salaire de 20 % pour M. P_____ A_____ et de 33,33 % de celui de son frère. Cette proportion de frais de représentation était extrêmement élevée. Elle ne s'expliquait que par la volonté d'octroyer un avantage particulier aux actionnaires. Ces montants représentaient des prestations appréciables en argent, qui constituaient un bénéfice imposable pour la société, auquel ils devaient être réintégrés.

16. Le 7 septembre 2010, la CCRA a transmis son dossier en persistant dans sa décision.
17. Le 29 septembre 2010, la société a conclu au rejet du recours et à la confirmation de la décision de la CCRA. La déduction de la rémunération totale nette de MM. J_____ et P_____ A_____, de CHF 86'053.- (CHF 62'053.- + CHF 24'000.-) et CHF 137'756.- (CHF 113'756.- + CHF 24'000.-), n'avait rien d'excessif par rapport aux normes de la profession et aurait sans doute été accordée à des tiers non associés au capital de l'entreprise. Si le caractère de frais de représentation des deux montants de CHF 24'000.- n'était pas admis par l'AFC-GE, celle-ci devait reconnaître qu'ils constituaient un salaire déductible à titre de charges dans les comptes de la société, conformément à ce que prévoyait l'information n° 6/2005 du 7 décembre 2005. La taxation pour les impôts 2006 devait être fondée sur un bénéfice de CHF 42'163.-, et non de CHF 90'163.- comme l'entendait à tort l'AFC-GE.
18. Le 30 novembre 2011, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

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

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

2. Interjeté en temps utile devant la juridiction alors compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - aLOJ ; 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, dans sa teneur au 31 décembre 2010).
3. Dans ses décisions sur réclamation du 23 juin 2008, l'AFC-GE a refusé d'admettre au titre de charges déductibles du bénéfice de la société les deux montants de CHF 24'000.- alloués à titre de frais de représentation forfaitaires aux deux salariés, également actionnaires de celle-ci. Elle a fondé son refus sur l'absence d'un fort devoir de représentation au vu du montant du salaire annuel brut alloué inférieur à CHF 150'000.- par année pour un taux d'occupation de 100 %. Dans le cadre des recours dont elle a saisi l'autorité de recours de première instance, la société a renoncé à invoquer le droit à des frais de représentation forfaitaires, mais a considéré que ces montants devaient être comptabilisés au titre de charges salariales, et donc être déduits de son bénéfice brut.
4. a. Selon l'art. 57 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net.

Aux termes de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial tels que, notamment, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers, qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

b. L'art. 12 let. a et h de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), applicable à l'ICC, prévoit que sont considérés comme bénéfice imposable net, le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de pertes et profits, ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société.

c. Bien qu'elles ne le mentionnent pas expressément, les deux dispositions susmentionnées visent notamment les distributions dissimulées de bénéfice (S. KUHN / P. BRÜLISAUER, *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung des direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2^{ème} éd., n. 74 *ad.* art. 24, p. 406), soit des prélèvements qui ne sont pas conformes au droit commercial et qui doivent donc être réintégrés au bénéfice imposable. L'art. 12 let. h LIPM est

conforme à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, quand bien même il est rédigé différemment (ATA/152/2011 du 8 mars 2011).

5. L'AFC-GE a émis le 7 décembre 2005 une information n° 6/2005 intitulée « frais de représentation des employés dans le cadre de leur activité professionnelle et prise en charge par leur employeur - condition à l'admission d'une prise en charge calculée de manière forfaitaire et traitement fiscal de celle-ci ». Cette directive fixe les conditions dans lesquelles les employés d'une société peuvent se voir verser des frais de représentation non imposables au titre de revenus. Il doit s'agir d'employés assumant effectivement et personnellement un « fort devoir de représentation ». L'AFC-GE admet qu'un tel devoir peut être reconnu dès que le salaire brut total du salarié atteint ou dépasse CHF 150'000.- par année pour un degré d'occupation de 100 %. En dessous de ce seuil, les allocations pour frais forfaitaires de représentation sont imposables au titre de revenu de l'activité lucrative dépendante.
6. a. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice, qui devra être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées :
- 1) la société fait une prestation sans obtenir de contreprestation correspondante ;
 - 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ;
 - 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers ;
 - 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (Arrêts du Tribunal fédéral 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 ; 2C_188/2008 du 19 août 2008, et les références citées ; ATA/152/2011 du 8 mars 2011 ; ATA/21/2005 du 18 janvier 2005 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2007, p. 197 n. 33, et les références citées).

Il ne s'agit pas d'examiner si les parties ont reconnu la disproportion, mais plutôt si elles auraient dû la reconnaître (E. MELLER / J. SALOM, Le salaire excessif en droit fiscal suisse, RDAF 2011 II, p. 105, 110, et les références citées).

7. En application du principe de l'autorité du bilan commercial (principe de déterminance), les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (Arrêt du Tribunal fédéral 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1). Le principe de déterminance comporte un aspect matériel, le droit fiscal reprenant à son compte tous les principes comptables applicables, codifiés

ou non, qu'ils se rapportent aux principes de comptabilisation ou d'évaluation, mais comporte également un aspect formel selon lequel la détermination du résultat imposable s'effectue en fonction du bilan commercial, tel qu'établi concrètement dans chaque cas d'espèce. Les écritures comptables passées effectivement sont ainsi reprises par le droit fiscal (P.-M. GLAUSER, *Apports et impôts sur le bénéfice : le principe de déterminance dans le contexte des apports et autres contributions de tiers*, Genève, 2005, pp. 71 et 73). En renvoyant à la comptabilité, le principe de déterminance joue un rôle protecteur, tant vis-à-vis du contribuable que du fisc. Concernant ce dernier, il implique qu'une écriture ne peut en principe être prise en compte fiscalement que lorsqu'elle est enregistrée dans les comptes commerciaux et que le mode de comptabilisation peut être opposé au contribuable (P.-M. GLAUSER, *op. cit.*, p. 76). Suivant ce principe, le Tribunal fédéral a jugé que, si le fisc refusait d'admettre un montant versé à un salarié actionnaire d'une société, et comptabilisé comme tel dans les comptes d'exploitation de celle-ci, cette dernière était liée par son mode de comptabilisation. Ainsi, ce montant ne pouvait être considéré comme déductible à titre de charge salariale, mais devait être réintégré au bénéfice (Arrêts du Tribunal fédéral du 22 octobre 1992 *in* Archives 55 p. 631 et du 22 février 1986 *in* Archives 63 p. 214).

8. En l'espèce, la société intimée a distingué dans sa comptabilité un montant versé au titre de salaire et de forfait pour frais de représentation à ses salariés, mais aussi actionnaires. Cela lui a permis d'établir des certificats de salaire distinguant ces deux montants. En vertu de l'aspect formel du principe de déterminance, elle est liée par son mode de comptabilisation et ne peut, parce qu'elle admet au stade du recours qu'elle n'avait pas droit à une déduction fiscale desdits montants à titre de frais de représentation forfaitaires, en obtenir la déduction en les faisant prendre en considération comme un salaire supplémentaire versé. De son côté, la CCRA, constatant la position adoptée par la société intimée, aurait dû par application du principe précité rejeter son recours, sans, d'une part, discuter la déductibilité de ces montants sous l'angle de la prestation à l'actionnaire, et surtout sans, d'autre part, admettre une telle déductibilité.
9. Le recours de l'AFC-GE sera admis. La décision de la CCRA du 30 juillet 2010 sera annulée et les décisions sur réclamation du 23 juin 2008 rétablies.
10. Un émolument de procédure de CHF 1'000.- sera mis à la charge de la société intimée. Aucune indemnité de procédure ne lui sera allouée (art. 87 LPA).

PAR CES MOTIFS

LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 24 août 2010 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 30 juillet 2010 ;

au fond :

l'admet ;

annule la décision de la commission cantonale de recours en matière administrative du 30 juillet 2010 ;

rétablit les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 23 juin 2008 relatives à l'ICC et l'IFD 2007 ;

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

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, à Fiducap Société Fiduciaire, mandataire de A_____ S.A., au Tribunal administratif de première instance, ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

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

Au nom de la chambre administrative :

la greffière de juridiction a.i

la présidente siégeant :

C. Sudre

E. Hurni

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :