RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/67/2005-FIN **ATA/844/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 13 décembre 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

BA_____ S.A.
représentée par la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

EN FAIT

1. Le Groupe B_____ (ci-après : le Groupe) est actif dans le domaine de la blanchisserie et du nettoyage industriel. Il est composé de trois sociétés : H_____ (ci-après : H_____), la BA_____S.A. (ci-après : BA), et la BP_____ S.A. (ci-après : BP). H_____ détient 100 % du capital-actions de BA_____, qui elle-même détient 100 % du capital-actions de BP_____.

2. Le 1er novembre 2001, BA_____ a retourné à l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'administration) la déclaration pour l'impôt cantonal 2000 en mentionnant qu'il s'agissait d'une déclaration provisoire, le rapport de l'organe de contrôle n'ayant pas encore été diffusé.

3. Le 1er mars 2002, BA_____ a adressé un courrier à l'administration résumant un plan de réorganisation du Groupe présenté au préalable à cette dernière lors d'un entretien. Il ressortait de ce document les éléments suivants :

   - le Groupe comptait à Genève une centaine d'employés et connaissait une situation économique difficile en raison, d'une part, de la concurrence et, d'autre part, de l'importance des investissements nécessaires à son exploitation ;

   - la valeur de la participation de BA_____ chez H_____ était surévaluée de plus de CHF 2'000'000.-. Le poste relatif à cette participation au bilan d'H_____ devait passer à CHF 3'916'000.- au lieu de CHF 5'932'000.- ;

   - H_____ était au bénéfice d'un prêt de la BCGe d'un montant de CHF 5'680'000.-. Compte tenu de la situation financière du Groupe, la BCGe avait renoncé à demander le paiement d'intérêts sur ce prêt, mais exigeait un amortissement de CHF 100'000.- par semestre ;

   - le Groupe avait procédé à une réorganisation pour améliorer sa structure financière. Cette réorganisation consistait en la transformation d'H_____ en une société de services pour les deux autres sociétés du Groupe, l'engagement par H_____ du personnel comptable et informatique du Groupe et la comptabilisation d'une provision de CHF 2'000'000.- chez H_____ afin d'assainir son bilan.

   Sur la base de ces éléments, le Groupe a demandé à l'administration d'admettre la constitution de la provision sur participation de CHF 2'000'000.-. Il expliquait que les motifs de cette prévision étaient antérieurs à l'exercice 2000, que le but de l'opération était de permettre au Groupe d'assainir sa situation

financière afin de pouvoir continuer son activité et que la solution proposée ne permettrait en aucun cas aux actionnaires de bénéficier à court ou moyen terme de dividendes ou d'autres prestations avantageuses, tous les bénéfices dégagés étant consacrés prioritairement à l'amortissement de la dette auprès de la BCGe.

4. Le 17 mai 2002, l'administration a répondu au Groupe en prenant acte de sa volonté de procéder à un assainissement et en admettant la constitution d'une provision sur participation chez H_____ dans la mesure où la dépréciation correspondait à la moins-value réelle de la participation dans BA_____. En revanche, l'administration se déclarait opposée à admettre qu'H_____ refacture ses services aux sociétés BA_____ et BP_____ pour dégager les liquidités nécessaires à l'amortissement du crédit BCGe en franchise d'impôts.

5. Le 2 juillet 2002, BA_____ a déposé une déclaration définitive pour l'année 2000. Dans les charges d'exploitation figurait un poste "honoraires" de CHF 314'938,71 correspondant à concurrence de CHF 276'000.- à la rémunération versée à H_____. Elle annonçait que la déclaration pour l'exercice 2001 parviendrait à l'administration le 31 août 2002.

6. Le 2 août 2002, l'administration a notifié à BA_____ un bordereau IFD 2000 d'un montant de CHF 5'457.- calculé après reprise des honoraires de CHF 276'000.- facturés par H_____.

7. Le 23 août 2002, BA_____ déposa une réclamation auprès de l'autorité de taxation. Elle contestait le fait que l'administration considérait la facturation des honoraires d'H_____ à BA_____ comme un montage destiné à réduire son bénéfice imposable. Elle affirmait que la reprise effectuée par l'administration empêchait que les frais engagés par BA_____ pour la tenue de sa comptabilité et ses prestations en matière d'informatique puissent être déduits du bénéfice imposable. Elle concluait à ce que la taxation rectificative soit revue en défalquant du bénéfice imposable les honoraires de CHF 276'000.-.

8. En date du 10 octobre 2002, BA_____ a adressé à l'administration sa déclaration pour l'impôt fédéral direct 2001.

Le 1er avril 2003, l'administration a fait parvenir à BA_____ un bordereau IFD 2001. Etabli sur la base d'un bénéfice de CHF 308'738.- et d'un capital de CHF 1'894'257.-, l'impôt dû au titre de l'impôt fédéral direct était fixé à CHF 26'239,50. Cette taxation reprenait à titre de bénéfice un montant de CHF 279'000.- versé par BA_____ à titre d'honoraires à H_____.

BA_____ a déposé une réclamation à l'encontre de ce bordereau en date du 4 avril 2003 reprenant les arguments développés dans sa réclamation concernant sa taxation 2000.

9. Par décision du 25 avril 2003, l'administration a maintenu tant la taxation IFD 2000 que la taxation IFD 2001 telles qu'elle les avaient initialement établies au motif que la refacturation de services par H_____ ne pouvait être admise fiscalement dès lors que cette opération insolite avait pour seul objectif de réduire un bénéfice net potentiellement taxable.

BA_____ a recouru le 20 mai 2003 contre ces deux décisions auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission).

10. La commission a rendu une décision le 8 décembre 2004 relative à ces deux recours (R1252/2003 et R1253/2003).

Les honoraires facturés par H_____ correspondaient à des prestations effectives et se fondaient sur un taux horaire usuel. A l'inverse, l'administration n'avait avancé aucun argument susceptible de démontrer que les honoraires étaient excessifs ; certes, ils dépassaient le montant des frais effectifs d'H_____, mais cela ne justifiait pas à refuser la prise en compte de ces honoraires. En conséquence, c'était à tort que l'administration avait repris dans le bénéfice de BA_____ un montant de CHF 276'000.- pour la taxation IFD 2000 et de CHF 279'000.- pour la taxation IFD 2001. Cette décision a été notifiée le 13 décembre 2004.

11. Le 12 janvier 2005, l'administration a interjeté un recours contre celle-ci auprès du tribunal de céans. Elle contestait la réalité des prestations de services fournies par H_____ en se fondant notamment sur un tableau comparatif des salaires totaux versés par BA_____ qui passaient de CHF 3'399'082.- en 1998 à CHF 3'267'674.- en 2001, ce qui démontrerait l'absence de transfert de cette société à H_____ des postes chargés de la comptabilité et de l'informatique. Parallèlement, l'administration relevait que le bénéfice de BA_____, avant le paiement des honoraires qui seraient dus à H_____, était en augmentation de 1998 à 2001 passant de CHF 605.- à CHF 306'881.-, ce chiffre devant être rapporté à un chiffre d'affaires net passant pour la même période de CHF 5'206'319.- à CHF 5'808'565.-. Le système de la facturation des honoraires par H_____ ne serait pas justifié par la restructuration mais permettrait de faire échapper à l'imposition fiscale une partie du bénéfice de BA_____. Cette analyse serait confirmée par une étude détaillée des charges d'H_____, dont le montant serait sans réel rapport avec le montant des honoraires qu'elle encaissait. En particulier, les prestations informatiques qui justifieraient une partie des honoraires ne généreraient presque aucune charge chez H_____. Enfin, elle avait interdit par courrier du 17 mai 2002 l'opération de refacturation et il appartenait à BA_____ de se conformer à cette injonction.

12. BA_____ a répondu le 28 février 2005. Elle contestait le fait que la lettre du 17 février 2005 ait pu avoir un caractère contraignant, car il ne s'agissait que d'une prise de position de l'autorité. Elle affirmait l'existence d'un transfert des charges d'exploitation de BA_____ à H_____, dont l'effectivité serait démontrée par l'évolution des salaires administratifs versés par BA_____. qui diminuaient entre 1999 et 2001, passant de CHF 407'098.- à CHF 232'683.-. Cette évolution résultait au transfert du poste à 100 % de Monsieur P_____ et du poste à 50 % de Madame T_____ de BA_____ à H_____. Cette dernière société était régulièrement affiliée auprès d'une caisse AVS et d'une institution de prévoyance professionnelle comme employeur et assumait le paiement des charges pour ces deux postes.

S'agissant des frais informatiques, ces derniers étaient quasiment nuls dans la mesure où le travail comptable était fait sur des postes PC ordinaires entièrement amortis sur lesquels avait été installé un programme GIT dont le prix de revient était à l'achat de CHF 5'000.-. BA_____ se prévalait encore de la réalité des opérations effectuées : la comptabilité était tenue sur le programme GIT et représentait environ 5000 écritures par an ; H_____ établissait des budgets, des situations mensuelles, des statistiques, des comparatifs entre le budget mensuel et les dépenses effectives, ainsi que le bilan et le compte de profits annuels ; H_____ assumait également la responsabilité de la gestion du personnel de BA_____ ainsi que l'établissement et le paiement des salaires ; enfin H_____ se chargeait de l'ensemble des charges administratives du Groupe, comprenant les décomptes pour les assurances sociales et la TVA ainsi que la certification ISO et son suivi. Ce travail était réalisé sous la forme de prestations de services facturées sur la base d'un tarif horaire usuel compris entre CHF 150.- et CHF 180.- en fonction de la nature des prestations et de la qualification des personnes concernées.

13. Le 29 mars 2005, l'administration fédérale des contributions a déclaré conclure au rejet du recours de BA_____ pour les motifs exposés par l'administration.

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 litt. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).

2. L'imposition des personnes morales au titre de l'impôt fédéral direct est régie par 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 (art. 57 LIFD).

Est considéré comme bénéfice net imposable, le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et de pertes (art. 58 al. 1 litt. a LIFD). Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 2e éd., Bâle 2002, p. 181). L'art. 58 al. 2 litt. b LIFD contient une telle règle et spécifie que les sommes qui sont prélevées, avant le calcul du bénéfice net, sur les résultats de l'exercice, pour couvrir les dépenses qui ne peuvent pas être considérées comme des frais d'exploitation justifiés par l'usage commercial, soit des dépenses en relation avec l'activité professionnelle qui sont nécessitées par la marche de la société et ne trouvent pas leur contrepartie dans un nouveau poste à l'actif du bilan. Il importe à la société de prouver que ces charges sont justifiées par l'usage commercial.

3. En l'espèce, les reprises concernent les honoraires facturés par H_____ de CHF 276'000.- pour la taxation 2000 et de CHF 279'000.- pour la taxation 2001.

H_____ justifie les honoraires par les prestations qu'elle a fournies à savoir :

- tenue de la comptabilité générale et de la comptabilité auxiliaire des clients et des fournisseurs représentant environ 5000 écritures par année ;

- administration du personnel avec la gestion intégrale des salaires ;

- établissement des différents décomptes relatifs aux charges sociales et à la TVA ;

- établissement des budgets, des tableaux mensuels comparatifs avec ce dernier et de diverses statistiques comptables ;

- certification ISO et suivi de celle-ci.

Il n'est pas contestable que ces prestations sont facturées à un tarif horaire correspondant aux normes usuelles. Elles sont effectuées par deux employés de la société qui ont été transférés en 2000 de BA_____ à H_____.

BA_____ a ainsi démontré le caractère effectif de sa réorganisation comprenant notamment le transfert d'une part de son personnel. Les critiques de l'administration ne sont pas crédibles à cet effet. En particulier, il convient de rapporter l'évolution de la masse des charges salariales avec celle du chiffre d'affaires. Alors que le chiffre d'affaires a augmenté de 10 % de 1999 à 2001, les charges salariales ont légèrement diminué. De plus, BA_____ a démontré que cette diminution globale correspondait en réalité à une importante diminution des salaires administratifs versés par BA_____ qui sont passés entre 1999 et 2001 de CHF 407'098.- à CHF 232'683.-. En conséquence, les honoraires versés à

H_____ correspondent à des frais d'exploitation réels de BA_____. Ils ne peuvent être repris par l'administration pour être intégrés au bénéfice net de la société.

L'argument de l'administration selon lequel BA_____ ne pourrait s'opposer à la reprise des montants de CHF 276'000.- pour la taxation 2000 et de CHF 279'000.- pour la taxation 2001 en raison d'un accord qui serait intervenu entre l'administration et le Groupe ne peut être suivi. Par courrier du 1er mars 2002, le Groupe a exposé à l'administration la restructuration dont il faisait l'objet et a requis de cette dernière l'admission de la constitution d'une provision de CHF 2'000'000.- dans les comptes d'H_____. Dans le cadre des explications relatives à la restructuration, le Groupe a mentionné les honoraires versés à H_____. Elle ne sollicitait aucun accord sur ce point. L'administration a répondu le 17 mai 2002 en admettant la constitution de la provision requise. Elle s'est en revanche déclarée opposée à la comptabilisation des honoraires. Cette lettre ne peut en aucun cas être interprétée comme un accord qui serait intervenu entre les deux parties. Elle n'en présente aucune caractéristique, car il ne s'agissait pas de l'acceptation d'une offre formée par BA_____ et elle n'a pas fait l'échange de manifestations de volonté réciproques et concordantes de BA_____ et de l'administration. Elle reflète bien plus le désaccord entre l'administration et BA_____ sur la question de la taxation des honoraires. Le courrier du 17 mai 2002 doit donc être qualifié de prise de position de l'administration et il ne lie pas BA_____.

4. Entièrement mal fondé, le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 1'000.- sera mis à la charge de l'administration (art. 87 LPA). Aucune indemnité ne sera accordée à BA_____ qui n'en a pas requise.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 11 janvier 2005 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 8 décembre 2004 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 1'000.- ;

dit que, conformément aux articles 97 et suivants de la loi fédérale d'organisation judiciaire, le présent arrêt peut être porté, par voie de recours de droit administratif, dans les trente jours dès sa notification, par devant le Tribunal fédéral ; 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 en trois exemplaires au moins au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14 ; le présent arrêt et les pièces en possession du recourant, invoquées comme moyen de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communique le présent arrêt à l'administration fiscale cantonale, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct, à l'administration fédérale des contributions, à la Société fiduciaire d'expertise et de révision S.A., mandataire de la BA _____S.A.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges,
M. Bellanger, juge suppléant.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste adj. :	la vice-présidente :
M. Tonossi	L. Bovy

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le la greffière :