RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

**A/769/2006-FIN** **ATA/348/2006**

# ARRÊT

# DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

# du 20 juin 2006

dans la cause

**L_____ S.A.**
représentée par Me Reynald Bruttin, avocat

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

et

**COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS**

## EN FAIT

1. Le 8 janvier 1996, M. M_____, domicilié à Genève, a été engagé au service de la société J_____ S.A. E_____ (ci-après : J_____S.A.) en qualité de technicien.

   Le contrat de travail contenait une clause de prohibition de concurrence pendant deux ans dès la fin du contrat.

2. Le 20 août 1998, M. M_____ a résilié son contrat de travail avec effet au 31 octobre 1998.

3. Pendant le délai de résiliation, M. M_____ a fondé la société N_____ Sàrl E_____ & T_____ (ci-après : N_____ Sàrl) qui a été inscrite au registre du commerce de Genève le 7 septembre 1998. Son but social était l'exploitation d'une entreprise générale d'électricité, de téléphone et de réseau informatique ; études et projets ; vente d'appareils ménagers, lustrerie, appareillage électrique et dérivés.

   Il en a été l'associé-gérant jusqu'au 8 février 1999. A ce titre, il détenait la quasi-totalité des parts, soit CHF 19'000.- sur CHF 20'000.-.

4. En 1998, N_____ Sàrl a embauché deux employés de J_____ S.A. puis, par la suite, cinq autres employés de cette société, soit sept des dix collaborateurs de cette dernière. N_____ Sàrl s'est également vu adjuger des travaux par différentes entreprises, alors clientes de J_____ S.A.

5. Le 4 janvier 1999, J_____ S.A. a assigné M. M_____ et N_____ Sàrl devant le Tribunal des prud'hommes. Elle conclut à ce qu'il leur soit fait interdiction de lui faire concurrence et à ce qu'ils soient condamnés à lui verser CHF 300'000.- à titre de dommages-intérêts.

6. Par jugement du 1er juillet 1999, le Tribunal des prud'hommes a libéré N_____ Sàrl des fins de la demande.

7. Le 6 janvier 2000, le Tribunal des Prud'hommes a condamné M. M_____ à payer à la société J_____ S.A. la somme de CHF 50'000.-. Le tribunal avait estimé qu'un seul chantier avait échappé à la demanderesse dont le bénéfice avait été évalué à CHF 80'000.-, montant réduit pour des raisons d'équité à CHF 50'000.-.

8. Par arrêt du 12 octobre 2000 sur appel de J_____ S.A., la Cour d'appel des prud'hommes, constatant que M. M_____ avait violé la clause de non-

concurrence le liant à son ancien employeur, a condamné ce dernier à payer à l'intéressée la somme de CHF 163'500.-, avec intérêts à 5% l'année.

9. Par deux arrêts du 26 septembre 2001, le Tribunal fédéral, statuant en réforme et sur recours de droit public, a confirmé cette décision.

10. Le 12 novembre 2001, N_____ Sàrl, sous la plume de sa fiduciaire C_____ S.A., a informé l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC ou l'administration) que la somme due par M. M_____ suite à la décision de la Cour d'appel des prud'hommes s'élevait à CHF 205'421,50.-, intérêts compris. Elle avait payé elle-même ce montant aux motifs que ce dernier ne disposait pas de la trésorerie nécessaire et que c'était la Sàrl qui avait réalisé les bénéfices sur les travaux effectués concernant les clients repris de J_____ S.A. En conséquence, cette somme devait être déduite de son bénéfice d'exploitation.

11. Le 12 décembre 2001, l'administration a rejeté la requête de la contribuable au motif que M. M_____ avait agi de son propre chef, et ce avant même la constitution de N_____ Sàrl. De plus, en aucun cas la société n'avait été tenue responsable des agissements de M. M_____.

12. N_____ Sàrl a été transformée en société anonyme L_____ S.A. (ci-après : L_____ S.A. ou la contribuable) le 29 avril 2002, conformément au bilan de transformation du 12 avril 2002. M. M _____ en a été directeur du 29 avril 2002 au 12 août 2004.

13. Dans sa déclaration fiscale 2001 déposée le 25 août 2002, L_____ S.A. a mentionné un bénéfice net imposable de CHF 34'707.- et un capital imposable de CHF 137'437.-. A sa déclaration était joint le bilan au 31 décembre 2001, sur lequel figurait, dans les passifs, une somme de CHF 206'383,27, au titre de « CC actionnaires ». La déclaration faisait également état d'un poste « contentieux » d'un montant de 206'241,50.- au titre de « frais généraux ».

14. Le 17 décembre 2002, l'administration a notifié à la contribuable un bordereau de taxation provisoire ICC 2001 au montant de CHF 8'557,10, sur la base des éléments tels qu'ils figuraient dans sa déclaration.

15. Le 22 janvier 2003, l'AFC a demandé à la contribuable de lui fournir tout renseignement concernant le poste « contentieux » de CHF 206'241,50 figurant dans les frais généraux et les raisons pour lesquelles ce montant n'apparaissait pas à l'actif comme prêt à l'actionnaire.

16. Dans sa réponse à l'administration du 29 janvier 2003, L_____ S.A. a expliqué que le poste « contentieux » concernait le montant qu'elle avait payé à J_____ S.A. Ce montant ne figurait pas à l'actif du bilan dès lors qu'il n'avait pas été emprunté par M. M_____. Au contraire, ce dernier avait effectué un apport à la société de CHF 206'383,27 figurant au passif du bilan et qui

représentait un prêt sans intérêts de l'actionnaire à hauteur de ce montant au 31 décembre 2001.

La contribuable a ajouté que, suite à son départ de J_____ S.A., M. M_____ n'avait travaillé qu'à son service de sorte qu'elle avait acquis tous les clients et les profits mentionnés dans le jugement du Tribunal des prud'hommes. Le montant qu'elle avait versé à J_____ S.A. pouvait être considéré en fait comme un goodwill. Il était donc logique de mettre à sa charge le montant payé à la société J_____ S.A.

17. Le 11 mars 2003, l'AFC a notifié à L_____S.A. un bordereau de taxation rectificatif pour l'année fiscale 2001. Le bénéfice imposable s'élevait à CHF 240'949.- au lieu de CHF 34'707, ce qui impliquait un supplément d'impôts d'un montant de CHF 47'373,80.

Ce faisant, l'administration n'admettait pas au titre de charge le poste « contentieux » d'un montant de CHF 206'242.- conformément à sa lettre du 12 décembre 2001.

18. Le 17 mars 2003, la contribuable a élevé réclamation contre le bordereau de taxation précité. Elle contestait la reprise du montant de CHF 206'242.- en faisant valoir de plus qu'en 2001, elle était une Sàrl.

19. Le 24 du même mois, la contribuable a précisé qu'elle avait intégralement profité des bénéfices afférents aux travaux que la clientèle amenée par M. M_____ lui avait confiés.

20. Par décision du 16 février 2004, l'AFC a rejeté la réclamation. La taxation rectificative adressée à L_____S.A. était maintenue.

M. M_____ avait agi de son propre chef et non pas au nom et pour le compte de la société. Cette dernière n'avait d'ailleurs pas été tenue responsable de ses agissements.

21. Le 11 mars 2004, L_____S.A. a recouru contre la décision sur réclamation précitée par-devant la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission). Elle conclut à son annulation et à ce que la somme de CHF 205'421,50 soit retenue à titre de charge de l'exercice 2001.

M. M_____ avait toujours agi pour le compte de la société. La clientèle amenée par ce dernier lui était destinée. Elle avait été la seule bénéficiaire des travaux commandés par cette clientèle.

De plus, n'ayant jamais profité personnellement de ces bénéfices, M. M_____ ne disposait pas du montant réclamé.

22. Dans sa réponse du 31 août 2004, l'administration conclut au rejet du recours.

La somme contestée avait été versée en raison de la qualité d'associé de M. M_____. Une telle prestation n'aurait jamais été effectuée pour un tiers non associé, d'autant plus qu'elle n'avait pas fait l'objet d'un contrat de prêt entre M. M_____ et N_____ Sàrl. La violation de la clause de non-concurrence avait été réalisée par la seule personne de M. M_____, quand bien même la société avait bénéficié des travaux commandés par certains anciens clients de J_____ S.A. Dans ces circonstances, la contribuable n'avait pas démontré que les dommages et intérêts, comptabilisés en charge du compte « frais généraux de 2001 » de la société, étaient justifiés par l'usage commercial.

23. Le 21 septembre 2004, la contribuable a confirmé les termes de son recours.

Il ne s'agissait en aucun cas de prestations que la société aurait faites à son actionnaire.

Elle a ajouté que M. M_____ et son épouse avaient été les fondateurs, les gérants et les administrateurs de N_____ Sàrl.

24. Le 13 octobre 2005, la commission a demandé à la contribuable la preuve du paiement à la société J_____ S.A. de la somme due par M. M_____ à celle-ci en vertu de l'arrêt de la Cour d'appel des prud'hommes.

25. Le 19 octobre 2005, la contribuable a produit un bordereau quittance de l'office des poursuites et des faillites de Genève selon lequel, suite à la poursuite adressée par J_____ S.A. à M. M_____, une somme de CHF 206'241,50 avait été payée à J_____ S.A., le 18 octobre 2001, en exécution d'un séquestre, par N_____ Sàrl.

26. Par décision du 23 janvier 2006, retirée par la contribuable le 6 février suivant, la commission a rejeté le recours de L_____ S.A.

La somme litigieuse représentait une prestation appréciable en argent effectuée par N_____ Sàrl en faveur de son associé justifiant la reprise d'impôts.

N_____ Sàrl n'était pas débitrice de la somme litigieuse ni d'ailleurs responsable des agissements de M. M_____. La somme payée par la société ne pouvait dès lors représenter une charge déductible.

Celle-ci ne représentait pas non plus une dépense nécessitée par la marche de l'entreprise dès lors qu'elle constituait un dédommagement pour violation par M. M_____ de la clause de prohibition de concurrence, les violations s'étant produites avant et après la constitution de la société.

En tout état, le contribuable ne pouvait se prévaloir d'actes illicites ou contraires aux mœurs pour en tirer profit.

27. Par acte posté le 2 mars 2006, L_____ S.A. a saisi le Tribunal administratif d'un recours. Elle conclut à l'annulation de la décision entreprise et à l'admission du montant de CHF 206'242.- au titre de charges déductibles.

La somme litigieuse constituait une dépense nécessitée par la marche de l'entreprise et, à ce titre, devait être retenu en tant que charge déductible de l'exercice 2001. Le dossier devait être renvoyé à l'AFC pour nouvelle taxation.

Le chiffre retenu par la Chambre d'appel des prud'hommes correspondait exactement au bénéfice réalisé par N_____ Sàrl dans les cadre des mandats obtenus pour elle grâce à M. M_____.

Le chiffre d'affaires réalisé a été comptabilisé dans les comptes d'exploitation de N_____ Sàrl de sorte que la condition de la contre prestation était remplie.

28. Le 13 avril 2006, l'AFC conclut au rejet du recours ainsi qu'à la confirmation de la décision querellée.

## 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. 53 al.1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc - D 3 17 ; arts. 57 à 65 de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10, applicables par renvoi de l'art. 53 al. 4 LPFisc).

2. La recourante fait valoir que le montant de 206'421,50.- réglé à J_____ S.A. doit être considéré comme une dépense nécessitée par la marche de l'entreprise. Elle conclut à la prise en compte intégrale de ce montant au titre de charge déductible de l'exercice 2001. La seule question litigieuse en l'espèce est de déterminer si l'AFC pouvait, comme elle l'a fait, reprendre ce montant au titre de prestation appréciable en argent effectuée en faveur d'un associé de la société, M. M_____, et la réintégrer dans le bénéfice net de celle-ci.

a. Selon l'article 11 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM - D 3 15), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Le bénéfice net imposable se détermine conformément aux règles énoncées à l'article 12 LIPM; n'en font pas partie les charges justifiées par l'usage commercial (art. 13 LIPM).

b. Pour définir les charges justifiées par l'usage commercial, il convient de se référer aux principes applicables aux personnes indépendantes (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, p. 166 n° 10). Ainsi, conformément à la doctrine et à la jurisprudence dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée. La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable ; elle incombe au contribuable (RDAF 1993 p. 115 ; ATA/621/2002 29 octobre 2002).

Parmi les charges qui sont justifiées par l'usage commercial, et à ce titre immédiatement déductibles, figurent les frais généraux. Ces derniers correspondent aux dépenses rendues nécessaires par la marche des affaires de la société et qui ne trouvent pas leur contrepartie dans un nouvel élément porté à l'actif du bilan (J.-M. RIVIER, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, pp. 208-209 ; X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 2002, p. 184 ; ATF 115 Ib 117, consid. 5b ; ATA/378/2005 du 24 mai 2005).

La société n'était pas débitrice du montant réclamé à M. M_____ par J_____ S.A. au titre de dommages et intérêts suite à la violation de la clause de non concurrence qui liait cette dernière à celui-ci. Elle ne saurait par ailleurs tirer argument du fait que la société a été seule bénéficiaire des travaux commandés par la clientèle. En effet, il ne s'agit pas de déterminer l'identité de l'auteur de la dépense mais de démontrer la nécessité d'une telle dépense en rapport avec la bonne marche de la société. Or, la recourante n'a nullement exposé en quoi la violation de la clause de non concurrence était nécessaire à l'exercice de son activité.

Ce versement ne sera donc pas admis à titre de charge justifiée par l'usage commercial.

3. a. L'article 12 lettre h LIPM prévoit que sont considérées comme bénéfice net imposable les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société.

b. Cette disposition comprend notamment les prestations appréciables en argent accordées par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires et qu'elle n'aurait pas faites aux mêmes conditions, dans les mêmes circonstances, à des tiers. L'avantage consenti peut prendre la forme d'une renonciation de la société, au profit de son actionnaire ou d'une personne proche d'elle, à des prestations auxquelles elle aurait droit selon la loi ou l'usage commercial (RDAF 1997 II p. 483, arrêt du Tribunal fédéral du 16 juillet 1996 non publié, Société immobilière

P. SA c. Office de l'impôt fédéral direct du Service des contributions du canton de Neuchâtel ; ATA/175/2001 du 13 mars 2001).

c. La prestation doit être qualifiée de gratuite si elle est exempte de rémunération ou de contre-prestation s'inscrivant dans un rapport direct d'échange entre la société et le bénéficiaire (ATA/798/1997 du 23 décembre 1997).

d. Dans le cas des comptes débiteurs-actionnaires, il y a prestation appréciable en argent dès que l'une des conditions suivantes est réalisée :

- l'absence de solvabilité de l'actionnaire, définie comme sa capacité ou sa volonté de rembourser la créance;

- le caractère simulé de la prestation (ATA/602/1997 du 10 octobre 1997).

e. En présence d'une prestation appréciable en argent, les conséquences fiscales seront multiples. Au niveau de la société, le fisc réintégrera la prestation dans les bénéfices imposables de la société (X. OBERSON, op.cit. p. 190 n° 33).

En l'espèce, le versement de CHF 206'242.- en faveur de M. M_____ apparaît insolite. En effet, il ressort des écritures de la recourante que ce dernier et son épouse étaient les fondateurs, gérants et administrateurs de N_____ Sàrl. Il est donc constant que M. M_____ était en mesure d'influencer de façon décisive le principe comme le montant du versement effectué en sa faveur. Les rapports extrêmement étroits entre ce dernier et la société amènent à considérer que ce sont d'abord les relations personnelles et économiques existant entre eux qui ont conduit à ce versement et non la réalisation des buts poursuivis par la société.

On ne saurait non plus soutenir que l'engagement de la société recourante en faveur de M. M_____ procède d'une activité particulière de celui-ci de sorte qu'il s'agit bien d'une prestation gratuite. En effet, il ne suffit pas, comme le prétend la recourante, que le montant retenu par la Chambre d'appel des prud'hommes corresponde au bénéfice effectivement réalisé par la société pour que ce dernier constitue une contre-prestation. M. M_____ soutient avoir fourni à la société des prestations de nature onéreuse, de valeur équivalente, telles que l'apport de clients. Il n'a cependant jamais donné à entendre qu'elles étaient fournies au titre de paiement. Force est dès lors de considérer que ses services étaient réputés gratuits, sans relation quelconque avec la prestation particulière de la société.

De plus, le fait que M. M_____ ne disposait pas de la trésorerie nécessaire est un indice de son incapacité de rembourser sa créance, déterminant par là même le caractère de prestation appréciable du versement effectué en faveur de l'actionnaire.

Dans ces conditions, le fait que la recourante ait effectué un versement en faveur de M. _____ sans contrat, ni aucune garantie et qu'elle n'ait exigé aucune contre-prestation, constitue une prestation appréciable en argent au sens de la doctrine et de la jurisprudence rappelées ci-dessus. Un tiers étranger à la société n'aurait pas pu obtenir les moyens financiers ainsi mis à sa disposition ; la prestation touchée par M. M_____ s'explique par la qualité d'actionnaire du bénéficiaire et est de ce fait soumise à l'impôt. Partant, la réintégration de la prestation dans les bénéfices imposables de la société est justifiée. La reprise effectuée de ce chef doit être confirmée.

4. Au vu de ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision de la commission sera confirmée. Un émolument de CHF 1'500.- sera mis à la charge de la recourante (art. 87 LPA).

* * * * *

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

**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté le 2 mars 2006 par L_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 23 janvier 2006 ;

**au fond :**

le rejette ;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 1'500.- ;

communique le présent arrêt à Me Reynald Bruttin, avocat de L_____ S.A, à l'administration fiscale cantonale ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts.

Siégeants : Mme Bovy, présidente, M. Paychère, Mme Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

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 :