

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/790/2008-FIN

ATA/277/2008

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 27 mai 2008

dans la cause

M_____ S.A.

représentée par Me Fidèle Joye, avocat

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIÈRE D'IMPÔTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

EN FAIT

1. La société M_____ S.A. (ci-après : la société ou la recourante), de siège à Genève, a pour but social la gypserie-peinture, la pose de papier peint, de carrelage et la décoration ainsi que tous travaux s'y rattachant.
2. Le 16 août 2004, elle a déposé la déclaration pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2003 selon le formulaire réservé à certaines personnes morales, comme les sociétés anonymes.

Dans le cadre de la taxation, le service des personnes morales de l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a demandé à la société divers renseignements complémentaires, portant notamment sur un prêt d'un montant de CHF 507'917,10. Le 30 septembre 2004, la société a indiqué que l'actionnaire bénéficiaire du prêt accordé par l'administration de la société était une personne ayant « toute la solvabilité ». Il ressort des pièces jointes à cette réponse, que la société avait conclu le 30 septembre 2004 également un contrat écrit de prêt avec Monsieur M_____, prêtant à ce dernier la somme de CHF 507'917,10 sans garantie ni intérêts pour une durée de cinq ans renouvelable d'année en année, sauf dénonciation.

A cette pièce, était encore ajoutée une note d'honoraires adressée par M. M_____ à la société portant la mention « prospection de clientèle » d'un montant de CHF 100'000.-.

3. Après plusieurs relances, la société a produit un avis de débit de l'un de ses comptes bancaires d'un montant de CHF 507'917,10 correspondant à l'émission d'un chèque en faveur de l'AFC pour le paiement d'impôts en souffrance. S'agissant du calcul des honoraires de promotion de M. M_____, il y avait été établi oralement que si l'intéressé dépassait un chiffre d'affaires de CHF 3'000'000.-, la société lui verserait ce montant pour couverture des frais de promotion.

Le 18 mai 2005, la société a adressé à l'AFC copie d'une lettre adressée à cette dernière portant sur le règlement d'une somme de CHF 507'917,10, due par M. M_____ à fin 2001 et valant solde transactionnel des impôts dus à la fin de cet exercice par l'intéressé.

4. Le 5 juillet 2005, l'AFC a établi un bordereau rectificatif – expédié le 8 et reçu le 12 juillet 2008 - réintégrant la somme de CHF 507'910,70 dans le bénéfice imposable de la société.
5. Le 11 août 2005, la société a élevé une réclamation contre le bordereau du 8 juillet 2005 au motif que M. M_____ et la société formaient une seule entité

économique et que la personne morale avait payé le montant destiné à rétablir la situation fiscale de son actionnaire, compromise depuis plusieurs années. Il convenait d'admettre que la somme de CHF 507'917,10 était une charge pour la société.

Le 14 décembre 2005, l'AFC a rejeté la réclamation au motif que le paiement par une société d'impôts dû par son actionnaire ne pouvait se concilier avec une gestion objective des affaires de cette personne morale, sujet fiscal distinct de son actionnaire.

6. Le 16 janvier 2006, la société a recouru contre la décision précitée auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission de recours ou la CCRMI). M. M_____ était l'actionnaire unique de sa société. En passant un accord pour solde de tout compte pour l'ensemble des impôts directs fédéraux et cantonaux jusqu'à et y compris l'exercice 2001, l'AFC savait que le financement proviendrait de la société et était d'accord avec ce mode de faire. L'expression « pour solde de tout compte » comprenait en son sein l'opération de financement.

Dans la même écriture, la recourante soutient encore qu'elle constitue une personne juridique distincte de celle de son actionnaire principal et qu'elle pouvait dès lors convenir d'un prêt avec celui-ci « quand bien même il serait unique ». Rien n'indiquerait que l'intéressé ne rembourserait pas sa dette.

La société a conclu à l'annulation de la taxation dans la mesure où le montant de CHF 507'917,10 avait été pris en considération.

7. Le 30 novembre 2006, l'AFC a répondu au recours. Elle a conclu à son rejet. M. M_____ avait trouvé au mois d'octobre 2003 un accord avec l'AFC pour solder sa dette d'impôts. Le chèque qu'il avait remis à cette fin avait été honoré par la société en date du 14 octobre 2003 par le débit du compte courant de celle-ci auprès d'une banque de la place. Lorsque la société avait complété sa déclaration fiscale le 16 août 2004, elle avait mentionné sous une rubrique « contrat de prêt » un montant négatif de CHF 507'917,10. Ultérieurement, elle avait produit un contrat de prêt entre la société et M. M_____, daté du 30 septembre 2004. Le montant prêté par la société à son actionnaire avait été réintégré par l'AFC sous forme de reprise lors de l'émission du bordereau de taxation ICC 2003. Sur réclamation, cette reprise avait été maintenue, décision contre laquelle la société avait recouru auprès de la commission.

Seules les charges justifiées par l'usage commercial pouvaient figurer dans les frais généraux. Il devait s'agir de dépenses rendues nécessaires par la marche des affaires de la société. Une prestation appréciable en argent, accordée par une société à ses actionnaires devait être considérée comme faisant partie du bénéfice net imposable lorsqu'elle n'aurait pas été faite aux mêmes conditions et dans les

mêmes circonstances à des tiers. En l'espèce, le versement effectué en faveur de M. M_____, opéré sans contrat ni garantie était insolite, de même que les conditions prévues dans le contrat signé le 30 septembre 2004 qui ne comportait ni intérêts ni non plus de garantie. Un tiers étranger à la société n'aurait pas obtenu les mêmes moyens financiers dans les mêmes conditions. La réintégration de cette prestation dans les bénéfices imposables de la société était dès lors justifiée.

8. Le 12 janvier 2007, la société a indiqué à la commission, après réception de la réponse de l'administration, qu'elle maintenait son recours.
9. Le 19 septembre 2007, la commission de recours a ordonné la production du bilan et du compte de pertes et profits de 2002 de la recourante. Ces documents lui ont été transmis le 25 septembre 2007. Le 11 octobre 2007, la commission a demandé des renseignements complémentaires quant à la rémunération de M. M_____ de même que la description de ses activités et des montants qui lui étaient versés. La commission a indiqué en outre qu'elle indiquait effectuer une reprise d'un montant d'honoraires de prospection de CHF 100'000.- apparaissant dans le compte de pertes et profits de la société en faveur de M. M_____. Même si la société retirait son recours, la commission se réservait le droit d'examiner la porte d'un tel retrait au regard de la loi, après avoir interpellé l'AFC.
10. Le 12 novembre 2007, la société a indiqué qu'elle entendait retirer son recours, retrait que la commission a déclaré ne pas accepter par lettre du 15 novembre 2007. Elle a également exigé des renseignements complémentaires concernant la rémunération de M. M_____.
11. Le 28 janvier 2008, la CCRMI a rejeté le recours de la société quant à la reprise d'un montant de CHF 507'917,10. Elle a en outre réintégré dans le bénéfice imposable de la recourante un montant de CHF 100'000.-, aucune pièce ne permettant d'attester la matérialité de l'activité déployée par M. M_____ à ce titre. Elle a considéré qu'elle pouvait modifier la taxation au désavantage du recourant, même en cas de retrait du recours, en application d'une jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct lorsque la décision contestée violait manifestement la loi et que la rectification s'imposait de manière évidente.
12. Le 10 mars 2008, la société a recouru contre la décision précitée et conclut à son annulation, les reprises en CHF 507'917,10 et CHF 100'000 étant infondées, avec suite de frais et dépens.

Le fisc était le bénéficiaire direct et effectif du paiement effectué par la recourante le 14 octobre 2003. Pour ce motif, la reprise opérée par l'AFC devait être annulée. Quant à la seconde reprise, d'un montant de CHF 100'000.-, elle témoignait de l'acharnement de la commission à l'égard de la recourante.

13. Le 11 avril 2008, l'AFC a répondu au recours. La commission avait procédé à une réformation in peius au sens de l'article 51 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc - D 3 17) en reprenant un montant de CHF 100'000.- dans le bénéfice imposable, qui correspondait à des honoraires versés à M. M_____. La contribuable n'avait jamais décrit la composition de la rémunération de l'actionnaire ni produit le descriptif de son activité ainsi que celui des montants versés. Elle n'avait pas non plus déposé de pièce permettant d'attester de la réalité de l'activité ayant conduit au versement d'un montant de CHF 100'000.-. Au surplus, la CCRMI avait considéré comme inhabituel de verser des honoraires en sus d'un salaire soumis à l'AVS. Il fallait dès lors considérer que cette somme ne représentait pas une charge déductible.

S'agissant de la reprise de CHF 507'917,10, les explications données par la recourante étaient les mêmes que celles fournies à la CCRMI, qui les avait considéré comme infondées.

14. Le 15 avril 2008, les parties ont été informées que la cause était gardée à juger.

EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05 ; art. 63 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 12 septembre 1985 - LPA - E 5 10).
2. Le recours comporte deux objets litigieux, à savoir une reprise d'un montant de CHF 507'917,10 opérée par l'AFC lors de la taxation des revenus 2003 de la société recourante et l'autre d'un montant de CHF 100'000.- opérée par la CCRMI après avoir averti la recourante qu'elle pourrait procéder à une reformatio in peius et que cette dernière a retiré son recours.
3. Il convient d'examiner les conséquences du retrait du recours sur la procédure par-devant la CCRMI.
 - a. En matière d'impôt fédéral direct et en application de l'article 142 alinéa 4 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11), la commission cantonale de recours a les mêmes compétences que l'autorité de taxation dans la procédure de taxation. Le Tribunal fédéral en a tiré la conséquence que le retrait du recours n'empêchait pas la commission cantonale de recours compétente de statuer et de procéder à une reformatio in peius lorsque la décision prise par l'administration est manifestement contraire au droit et que la modification de celle-ci s'impose lors de l'examen de la question litigieuse (Arrêts

du Tribunal fédéral 2A_286/2004 du 31 août 2004 ; 2A_408/2008 du 13 février 2004).

b. A teneur de l'article 50 alinéa 2 LPFisc « dans la procédure de recours, la commission cantonale de recours a les mêmes compétences que le département dans la procédure de taxation ». Elle est en outre habilitée à modifier la taxation au désavantage du contribuable en application de l'article 51 alinéa 1^{er} LPFisc. Malgré la similitude entre les articles 142 alinéa 4 LIFD et 50 alinéa 2 LPFisc, le tribunal de céans a décidé dans un arrêt récent (ATA/84/2008 du 26 février 2008) de ne pas suivre la jurisprudence du Tribunal fédéral vu « son caractère exceptionnel dans l'ordre juridique suisse ».

En conséquence, il y a lieu de considérer que la recourante a acquiescé à la reprise en CHF 507'917,10 lorsqu'elle a retiré son recours par-devant la CCRMI. En application de l'arrêt cantonal précité, la reprise d'un montant de CHF 100'000.- au titre des honoraires versés à l'actionnaire sera annulée au motif que la société avait retiré son recours par-devant la CCRMI le 12 novembre 2007 et que cette dernière ne pouvait dès lors plus procéder à cette reprise dans sa décision du 28 janvier 2008.

4. La recourante, qui succombe partiellement, sera condamnée à un émolument de procédure d'un montant réduit à hauteur de CHF 1'000.- en application de l'article 87 alinéa 1^{er} LPA. Elle a droit à une indemnité, également réduite, d'un montant de CHF 500.-. Quant à l'AFC, qui a conclu au maintien de la reprise d'un montant de CHF 100'000.- correspondant aux honoraires versés à l'actionnaire, elle doit également s'acquitter du paiement d'un émolument, puisqu'elle a partiellement succombé. Celui-ci sera arrêté à CHF 500.-.

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 10 mars 2008 par M_____ S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 janvier 2008 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule la décision rendue par la commission cantonale de recours en matière d'impôts le 28 janvier 2008 ;

rétablit le bordereau rectificatif 2003 émis le 5 juillet 2005 ;

rejette le recours pour le surplus ;

met à la charge de la société recourante un émolument de CHF 1'000.- ;

met à la charge de l'administration intimée un émolument de CHF 500.- ;

dit qu'une indemnité de procédure est allouée à la recourante d'un montant de CHF 500.- à la charge de l'Etat de Genève ;

dit que, conformément aux articles 82 et suivants 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'article 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 Me Fidèle Joye, avocat de la recourante ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Paychère, président, Mmes Bovy et Hurni, M. Thélin, Mme Junod, juges.

Au nom du Tribunal administratif :

la greffière-juriste :

C. Del Gaudio-Siegrist

le président :

F. Paychère

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :

