RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE

POST TENEBRAS LUX

POUVOIR JUDICIAIRE

A/81/2004-FIN **ATA/488/2005**

ARRÊT

DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF

du 19 juillet 2005

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS DE L'IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT

et

F_____ S.A.

EN FAIT

1. La société F_____ S.A. (ci-après : la contribuable ou la société) a été fondée en 1997.

2. Elle a son siège à Genève.

3. Selon le Registre du Commerce, elle a pour but le conseil en matière de création et de gestion d'entreprise, l'assistance et le soutien de personnes en difficulté ou connaissant des problèmes de réinsertion professionnelle, notamment l'assistance en matière de restructuration de dettes commerciales et privées, la gestion de biens mobiliers et immobiliers, le développement de projets et la négociation de contrats.

4. Cette société a été administrée par M. S_____ dès sa fondation, puis par M. H_____. M. S_____ en est aujourd'hui, à nouveau, l'administrateur unique.

5. La société est membre de l'association Holding Economique de Lutte contre la Pauvreté (ci-après : HELP-Entreprises), dont le but est de soutenir financièrement ou par des conseils et du travail des organisations ou institutions sociales ou socio-économiques actives dans le domaine de la réinsertion des personnes en difficulté, de la lutte contre l'exclusion et la pauvreté ainsi que toute organisation à but caritatif.

6. Cette association est domiciliée à la même adresse que la contribuable. M. S_____ fait partie de son comité, aux côtés d'autres membres, dont M. F_____.

7. Dans sa déclaration pour l'impôt fédéral direct 1998 (ci-après : IFD), la contribuable, alors administrée par M. H_____, a mentionné un bénéfice net imposable de CHF 33'859.-. Selon le compte de pertes et profits de la société, ses produits d'exploitation s'élevaient à CHF 252'103,56. Au titre de charges d'exploitation figuraient CHF 243'394,65, dont CHF 53'771,50 étaient placés sous la rubrique « aides-dons-cotisations ».

8. Par courrier du 6 août 1999, l'administration fiscale cantonale de l'impôt fédéral direct (ci-après : AFC) a demandé à la contribuable de lui fournir le détail et les justifications du poste « aides-dons-cotisations » de CHF 53'771,50.

9. Le 20 août 1999, la contribuable a expliqué par l'intermédiaire de son réviseur d'alors, Comservice S.A., que les versements opérés sous cette rubrique entraient tous dans le cadre du but mixte poursuivi par la société (économique et social). Il s'agissait de dons accordés à des personnes en difficulté ou connaissant

des problèmes de réinsertion professionnelle, ainsi qu'à des organisations et fondations suisses et étrangères de soutien aux personnes en difficultés (centres d'accueil pour enfants de la rue et femmes victimes de la violence au Canada, au Salvador et aux Philippines, Chaîne du Bonheur, Association Raoul Follereau, etc.).

Elle fournissait le détail de ces dons.

10. Le 11 octobre 1998, l'AFC a notifié à la contribuable un bordereau de taxation pour l'IFD de CHF 7'446.-.

Le bénéfice imposable avait été porté de CHF 33'859.- à CHF 87'600.-, l'intégralité du poste « aides-dons-cotisations » ayant été inclu dans le bénéfice de la société.

11. Le 8 novembre 1999, la contribuable a élevé réclamation contre ledit bordereau.

Les dons versés entraient tous dans le but social et idéal que poursuivait la société à côté de son but économique. Ils devaient être compris comme une sorte de sponsoring permettant d'obtenir des contrats commerciaux et de générer du chiffre d'affaires et des bénéfices. On pouvait aussi les qualifier de frais de publicité ou de promotion commerciale. En tout état, ces charges devaient être considérées comme justifiées par l'usage commercial et fiscalement déductibles.

12. Le 30 avril 2001, l'AFC a demandé à la contribuable de lui indiquer les montants versés en 1998 dans un but de sponsoring, ainsi que les noms et adresse des bénéficiaires et de préciser si ceux-ci avaient un lien d'actionnariat quelconque avec la société. La même requête lui a été adressée s'agissant des versements bénévoles effectués à des personnes morales ayant leur siège en Suisse, exonérées d'impôts en raison de leur but d'utilité publique.

13. a. En réponse à cette demande, la contribuable a fourni, par courrier du 13 juin 2001, une liste récapitulative des dons versés, qui indiquait leur affectation précise, ainsi que les noms et adresses des bénéficiaires.

Elle précisait que ces versements visaient à aider des personnes en difficulté et n'avaient pas pour but l'obtention directe de contrats commerciaux.

Cependant, une filiale de la société avait été ouverte à Montréal avec le soutien de la promotion économique du Québec où la société s'était engagée à parrainer plusieurs foyers d'accueil pour femmes et enfants en difficulté. Il était évident que ces engagements avaient eu des retombées commerciales directes puisque la promotion économique du Québec, mise ainsi au courant du concept socio-économique défendu par la société, l'avait encouragée et introduite dans

différents milieux économiques avec lesquels des contrats de consultance avaient finalement pu être conclus.

La reconnaissance par l'autorité de taxation du statut mixte de la société, de son concept global d'économie sociale et l'admission des dons versés au titre de charges déductibles étaient déterminantes pour la société, qui ne pourrait survivre si ces dons étaient portés à son bénéfice.

b. Il ressort des documents fournis par la société les éléments suivants sur les dons accordés:

- dons à des assocations d'aide à des femmes et des enfants victimes de violences à l'étranger (Quebec, Salvador, Philippines) : CHF 26'244.- ;

- dons individuels à des personnes en difficulté : CHF 16'154.-, dont CHF 6'000.- à la famille F_____ ;

- dons à des associations d'aides à des personnes en difficulté en Suisse : CHF 8'100.- (dont CHF 2'000.- à l'Association Raoul Follereau et CHF 1'000.- à la Chaîne du Bonheur) ;

- dons à la société I_____ S.à r.l. (ci-après : I_____) : CHF 2'600.- ;

- don de fleurs : CHF 84,50 ;

- cadeau de sympathie à Mme K_____ suite à un décès, USA : CHF 199.-

Total des dons : CHF 53'381,50

c. La société I_____ est, comme la contribuable, membre de l'association HELP-Entreprises. Son siège est à Fribourg. Elle poursuit la même activité et les mêmes buts que la contribuable, soit le conseil en matière de création et de gestion d'entreprise, l'assistance et le soutien de personnes en difficulté ou connaissant des problèmes de réinsertion professionnelle, notamment l'assistance en matière de restructuration de dettes commerciales et privées, la gestion de biens mobiliers et immobiliers, ainsi que le développement de projets et la négociation de contrats.

d. Plusieurs des projets humanitaires soutenus par la contribuable sont des projets inter-entreprises gérés par l'Association HELP-Entreprises, dont les sociétés membres assument chacune leur part.

14. Le 6 juillet 2001, l'AFC a demandé à la contribuable de lui fournir la preuve que l'Association Raoul Follereau était exonérée d'impôts en Suisse en raison de son but d'utilité publique ou de service public.

La contribuable a fourni par fax du 16 juillet 2001 une copie de la décision d'exonération rendue par l'administration cantonale vaudoise des impôts concernant cette association.

15. Par décision du 27 août 2001, l'AFC a admis très partiellement la réclamation en ramenant de CHF 53'771.- à CHF 50'771.- la reprise effectuée sur les dons versés.

Elle admettait comme déductibles les dons versés à l'association Raoul Follereau ainsi qu'à la Chaîne du bonheur (respectivement CHF 2'000.- et CHF 1'000.-) les bénéficiaires de ces dons étant des personnes morales ayant leur siège en Suisse exonérées de l'impôt en raison de leur but d'utilité publique.

Elle lui faisait parvenir un bordereau rectificatif tenant compte de cette reprise et fixant l'impôt dû à CHF 7'191.-.

16. a. La contribuable a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (ci-après : la commission), le 20 septembre 2001, pour les motifs ci-dessus exposés.

Le 6 février 2002, l'AFC a prié la contribuable de lui fournir le détail des produits d'exploitation figurant sous les rubriques « Honoraires et commissions » et « aides-dons-cotisations » du compte de pertes et profits 1998, ainsi que le détail du poste « publicité ».

La contribuable a répondu par courrier du 19 février 2002. Afin de démontrer l'importance de ses activités tournées vers le domaine social et humanitaire, elle a joint des explications complémentaires et la copie de correspondances datant de 1999 sur la poursuite des activités engagées en 1998.

Elle laissait à l'AFC le libre accès à ses dossiers.

b. L'AFC a répondu à ce recours le 5 juillet 2002 et conclu à son rejet.

Les versements litigieux ne constituaient pas des dépenses nécessitées par la marche de l'entreprise. Il n'était pas possible de considérer qu'il s'agissait de frais de publicité directe autorisés par l'usage commercial car il n'avait pas été démontré qu'ils lui auraient servi à la commercialisation d'un produit ou d'un service déterminé. De même, il n'était pas possible de considérer qu'il s'agissait de frais de sponsoring (publicité indirecte). En effet, il aurait fallu que les dépenses en question soient au moins en rapport indirect avec la réalisation du bénéfice tel qu'il apparaissait dans le compte de résultat de l'entreprise. Compte tenu de l'appartenance de la société contribuable à l'association HELP-Entreprises, les versements effectués constituaient des prestations appréciables en argent qui devaient être ajoutées au bénéfice imposable.

Par ailleurs, un don important avait été fait à la famille F_____ (CHF 6'000.-). Or, M. F_____ était l'un des membres de HELP-Entreprises ayant qualité pour signer. De même, les versements opérés en faveur de I_____ (CHF 2'600.-), qui faisait également partie de l'association HELP-Entreprises, ne s'expliquaient que par les liens étroits existant entre les trois entités.

17. Le 7 août 2002, la contribuable a fait parvenir à la commission des observations complémentaires.

M. F_____ était au bord de la faillite lorsque le don lui avait été fait. Il avait lui-même beaucoup contribué au développement des activités sociales de la société, ce qui avait expliqué l'aide apportée.

18. Par décision du 27 février 2003, la commission cantonale de recours en matière d'impôt cantonal (CCRMI) a admis partiellement le recours interjeté par la société contre la taxation relative à l'impôt cantonal pour la même période fiscale. Elle a ramené de CHF 53'771.- à CHF 8'883,50 la reprise effectuée sur le poste « aides-dons-cotisations » du compte d'exploitation.

L'activité humanitaire de la recourante, la réalité de ses aides directes au Québec, au Salvador et aux Philippines, l'importance des dépenses consenties sous forme de dons et d'aides diverses à des personnes individuelles permettaient de considérer que c'était bien par ce biais que la recourante se faisait connaître de ses acteurs économiques et qu'elle bénéficiait d'une publicité indirecte lui permettant d'asseoir sa position économique.

Ces aides devaient être portées en diminution du rendement de la société.

En revanche, l'aide de CHF 6'000.- versée à M. F_____, bien qu'elle ait été faite à une personne se trouvant en grande difficulté financière, ne pouvait être admise comme charge déductible, vu les rapports étroits existant entre M. F_____ et la société, ce d'autant qu'elle avait été faite sous le forme d'un don et non d'un salaire.

Quant à la société I_____, elle faisait partie du groupe HELP-Entreprises et se partageait, avec la recourante, la charge des aides accordées conformément à leurs statuts respectifs, mais les versements opérés en sa faveur l'avaient été uniquement à cause des relations étroites existant entre les deux sociétés. Il convenait donc de ne pas admettre cette dépense au titre de dépenses justifiées par l'usage commercial (CHF 2'600.-).

Il en allait de même de l'achat des fleurs (CHF 84,50) et du cadeau à Mme K_____ (CHF 199.-), qui constituaient des dépenses non prévues par les statuts.

19. Aucun recours n'ayant été interjeté contre cette décision, la commission a demandé à l'AFC, le 9 juillet 2003, si elle persistait dans ses conclusions s'agissant de l'IFD.

Par courrier du 30 juillet 2003, l'AFC a maintenu sa position.

Elle avait consulté l'administration fédérale des contributions. Il découlait de cet échange de vues que la notion de charge justifiée par l'usage commercial selon l'article 59 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11) devait s'apprécier selon des critères juridiques et économiques concrets. Que la prestation soit effectuée en fonction d'un engagement (statut, contrat, etc.) ne changeait rien au fait qu'il devait y avoir un rapport entre les dons accordés et les revenus de l'entreprise, eux-mêmes définis par son but économique. En l'espèce, ce but était le conseil en matière de création et de gestion d'entreprise ; les dépenses effectuées devaient donc se trouver en rapport avec lui et le servir, au moins indirectement. L' « assistance et le soutien aux personnes en difficulté », ainsi qu'il découlait des statuts, ne pouvaient avoir un lien quelconque avec les activités économiques menées par la société ; les dépenses consenties à ce titre ne pouvaient donc être des dépenses justifiées par l'usage commercial au sens de la loi.

La société n'avait pas établi quels contrats avaient été obtenus au Salvador – où une aide de CHF 23'000.- avait été accordée – ou encore au Québec.

Enfin, la contribuable ne pouvait tirer profit des actions menées par HELP-Entreprises, autre entité juridique, qui avait signé les contrats de soutien aux centres d'aide aux enfants de la rue et aux femmes victimes de violence.

20. Par décision du 10 décembre 2003, à l'instar de la commission cantonale de recours en matière d'impôt cantonal et pour les mêmes motifs, la commission a admis partiellement le recours et ramené de CHF 53'771.- à CHF 8'883,50 la reprise effectuée sur le poste « aides-dons-cotisations » du compte d'exploitation de la société.

21. L'AFC a recouru contre cette décision auprès du Tribunal de céans le 15 janvier 2004, en reprenant sa précédente argumentation. Elle conclut à l'annulation de la décision de la commission et à la confirmation de sa décision du 27 août 2001.

22. La société intimée a répondu au recours le 25 mars 2004 et conclu à son rejet.

L'AFC limitait son raisonnement aux comptes annuels de la société. Ce faisant, elle ne tenait aucunement compte du fait que les retombées commerciales des activités sociales et humanitaires menées à l'étranger ne pouvaient se retrouver l'année même de l'investissement. Il s'agissait d'un investissement à

long terme, qui fonctionnait sur un concept global socio-économique basé sur le partage des richesses. Il s'agissait de créer un pont actif entre l'économie et le social, l'adage étant que « le meilleur moyen de faire du social (était) de développer l'économie ». Le partage des richesses dans les pays où la société comptait s'installer était extrêmement important. Certes, il n'y avait pas, en général, de lien direct entre les aides accordées et les contrats recherchés ; ce n'étaient pas les centres d'aide aux enfants ni ceux d'aide aux femmes victimes de violence qui allaient passer commande pour des prestations. Il n'en demeurait pas moins que les adresses des sociétés étrangères avec lesquelles des marchés avaient pu être conclus avaient toutes été fournies par des personnes impliquées dans ces centres d'accueil. Les partenaires et agents commerciaux choisissaient la société pour contracter à cause de son concept. Ainsi, en avait-il été de la société canadienne Amplus International Development Corporation avec laquelle la société avait signé un important contrat de représentation. Cette société avait développé plusieurs affaires qui auraient des retombées économiques importantes pour la société. En ce sens, il y avait un lien direct entre les aides apportées et les revenus de la société.

Grâce aux actions menées au Canada et aux contacts noués à ces occasions, la société avait été associée à plusieurs projets importants (participation à la réalisation d'un parc d'attraction au Canada, projet de valorisation d'un territoire de chasse à Montréal, projet de valorisation en Europe d'un carburant biologique, implantation d'un village dans les Caraïbes, implantation d'un centre immobilier, touristique et médical au bord de la Mer du Nord, réalisation d'un parc d'attractions sur l'Ile d'Aruba, etc.). Elle tenait l'ensemble de ces dossiers à disposition du Tribunal.

Au vu de ces éléments, il fallait compter, en moyenne générale, 5 à 10 ans pour évaluer les retombées commerciales des actions menées au niveau social et humanitaire par la société.

L'admission des dons versés au titre de charges déductibles était déterminante pour la survie de la société. La perspective de devoir supporter les conséquences fiscales d'un refus l'avait déjà contrainte à fermer provisoirement son bureau à Montréal.

Par le système global qu'elle défendait, la société tentait de démontrer qu'il existait des modèles de fonctionnement économique différents et moins égoïstes que ceux prévalant actuellement, impliquant davantage les chefs d'entreprise au niveau de leurs responsabilités sociales, dans les pays où les affaires étaient conclues.

23. Sur quoi, la cause a été 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. 53 al.1 de la loi sur la procédure fiscale du 4 octobre 2001 – LPFisc – D 3 17 ; art. 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. Le litige se circonscrit à la déductibilité du rendement net, au titre de charges justifiées par l'usage commercial, des dons versés en 1997 par la société intimée figurant sous la rubrique « aide-dons-cotisations » de son compte de pertes et profits.

3. L'impôt sur le bénéfice des personnes morales a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat et qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD ; ATA/121/2005 du 8 mars 2005).

4. Parmi les charges 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, 2ème éd., Genève-Bâle-Munich 2002, p. 184 ; ATF 115 Ib 111 consid. 5b ; ATA/121/2005 du 8 mars 2005).

5. Selon la doctrine et la jurisprudence , ces frais doivent être organiquement liés à la réalisation du revenu de l'activité de la société (RIVIER, op. cit., p. 348 ; ATF 115 Ib 111, p. 118 consid. 6). Les dépenses de publicité qui visent à asseoir la position économique de la société sont des dépenses justifiées par l'usage commercial (W. RYSER/B.ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 224 ; X. OBERSON, op. cit., p. 184 ; J.-M. RIVIER, op. cit. , p. 209-210). Les dépenses de sponsoring engagées à des fins culturelles ou sociales ont elles-mêmes un caractère publicitaire lorsqu'elles visent à soigner les relations publiques de la société mécène et à en donner une image qui contrebalance l'aspect purement matériel de son activité commerciale. Elle sont déductibles, même si elles se trouvent dans un rapport indirect avec l'accroissement du bénéfice de la société (ATF 115 Ib 111, p. 118 consid. 6). Ces mesures peuvent consister en dons ou en prestations à des œuvres sociales (ATF précité, p. 119, consid. 6).

6. L'importance des dépenses n'est pas déterminante pour juger de l'utilité et du bien-fondé des sommes versées. De même, il n'appartient pas au fisc de

substituer sa propre appréciation à celle de la direction de la société. Les dépenses culturelles, sociales ou sportives engagées en faveur de personnes ou d'institutions étrangères à la société doivent dès lors être considérées comme justifiées par l'usage commercial et peuvent être portées en diminution du rendement lorsqu'elles sont effectuées par la société dans une perspective de développement de son activité et que sa justification apparaît plausible.

7. En l'espèce, la société fonctionne selon un concept global socio-économique autorisé par la loi, les sociétés anonymes de droit privé pouvant poursuivre également un but non économique (art. 620 al. 3 CO).

L'activité humanitaire développée par la société entre dans le cadre des buts qu'elle s'est assignée, qui sont à la fois idéaux et commerciaux. Dans la stratégie commerciale qu'elle utilise, l'aide octroyée – qui se fonde sur le partage des richesses - apporte des affaires à la société, laquelle peut à nouveau reverser de l'aide, et retrouver ainsi de nouveaux marchés.

Ainsi conçue, l'aide apportée consolide, voire génère l'activité commerciale de la société. En ce sens, il n'est pas discutable qu'elle se trouve organiquement liée à la réalisation de son revenu. Partant, elle doit être portée en diminution du rendement. Les doutes que nourrit l'autorité fiscale sur l'efficacité de ce concept ne peuvent entrer en ligne de compte dans qualification de ces dépenses. Seul doit être considéré le lien objectif économique concret qui existe, dans la politique commerciale menée par la société, entre l'aide apportée et son activité économique. En l'espèce, ces dépenses ne peuvent être dissociées de l'activité commerciale de la société, qui voit dans l'aide apportée, à la fois le fondement et la finalité de son activité commerciale, ainsi qu'il découle clairement des pièces versées à la procédure.

Pour l'année litigieuse, la société a démontré de manière convaincante qu'il existait un lien organique entre les dons accordés et ses projets commerciaux au Canada, au Salvador et aux Philippines. Il en va de même des aides individuelles, qui témoignent, à ses yeux, de sa responsabilité sociale, et dont elle souhaite se prévaloir pour obtenir de nouveaux marchés et asseoir sa position économique dans les pays où elle désire développer son activité. Ainsi, sous réserve des versements dont il sera fait état plus loin, les dons figurant sous la rubrique « aides-dons-cotisations » du compte de perte et profits de la société doivent être admis comme étant des dépenses justifiées par l'usage commercial au sens de l'article 58 LIFD.

8. Selon l'article 59 alinéa 1 lettre c LIFD, les charges justifiées par l'usage commercial comprennent les versements bénévoles faits en espèce à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou de pure utilité publique (art. 56 let. g LIFD) jusqu'à concurrence de 10% du bénéfice net.

En l'espèce, c'est à bon droit que l'AFC ne remet pas en cause, dans son recours, la déductibilité des versements faits par la société à la Chaîne du Bonheur (CHF 1'000.-) et à l'Association Raoul Follereau (CHF 2'000.-). En effet, il a été démontré que ces organisations, dont le siège se trouve en Suisse, étaient exonérées d'impôts au sens de l'article 56 lettre g LIFD. Les montants versés sont par ailleurs inférieurs à la limite des 10% prévus par la loi.

La décision de la commission sera donc confirmée sur ce point.

9. Enfin, selon l'article 58 alinéa 1 lettre b LIFD, ne sont pas déductibles les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

Par "tiers", la doctrine et la jurisprudence entendent au premier chef les actionnaires et les associés eux-mêmes. Ainsi, les prestations appréciables en argent qu'une société de capitaux ou une société coopérative fait directement ou indirectement à ses actionnaires, à ses associés ou à des personnes la ou les touchant de près, sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre volontaire, et qu'elle n'aurait pas faites à des tiers qui lui sont étrangers dans les mêmes circonstances, ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées à son rendement net imposable, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux pour la société (SJ 1994 288, consid. 2b ; RDAF 1997, vo. II, p.167, consid. 4a; ATF 115 Ib 111, p. 116 consid. 5a ; 105 Ib 84 p. 86, consid. 2). Encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable pour les organes de la société (SJ 1994 288 et les références citées).

10. L'administration doit rechercher d'office les faits pertinents, mais son devoir d'investigation n'est pas sans limite. En droit fiscal, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits dont résulte l'obligation de payer une contribution, alors qu'il appartient au contribuable d'établir les faits qui ont pour effet de supprimer ou de réduire cette obligation (notamment ATA/227/2001 du 3 avril 2001, consid. 4 et références citées).

11. Il appartient ainsi au contribuable de prouver que les prestations en cause 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 la prestation, lorsque celle-ci est insolite (SJ 1994 288, consid. 2c et les références citées).

En l'espèce, les versements de CHF 6'000.- et de CHF 2'600.- en faveur de la famille F_____, respectivement de la société I_____ apparaissent insolites. En effet, les rapports extrêmement étroits existants entre M. F_____, la société I_____ et la contribuable, qui se trouvent tous les trois membres de HELP-Entreprises et, à ce titre, impliqués dans plusieurs projets humanitaires communs, conduisent à considérer que ce sont d'abord les relations

personnelles et économiques existant entre ces personnes qui ont conduit à ces versements et non la réalisation des buts poursuivis par la société.

La société n'a pas rapporté la preuve du contraire.

Ces deux versements ne seront donc pas admis au titre de charges justifiées par l'usage commercial, ainsi qu'en a décidé la commission.

12. Au vu des arguments qui précèdent, le recours sera donc rejeté.

13. Un émolument de CHF 2'000.- sera mis à la charge de l'autorité recourante qui succombe, conformément à la nouvelle jurisprudence du tribunal de céans (ATA/423/2005 du 14 juin 2005). Il ne sera pas alloué d'indemnité à l'intimée, qui n'y a pas conclu (art. 87 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 15 janvier 2004 par l'administration fiscale cantonale contre la décision de la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct du 10 décembre 2003 ;

au fond :

le rejette ;

met à la charge de l'administration fiscale cantonale un émolument de CHF 2'000.- ;

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

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 l'administration fédérale des contributions, à la commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct ainsi qu'à F_____ S.A.

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