

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/850/2007 IFD

DCCR/556/2009

DÉCISION

DE LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS

EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE

du 15 juin 2009

dans la cause

X\_\_SA

contre

**ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE**

**ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS**

(Impôt fédéral direct 2005)

---

## EN FAIT

1. Le présent litige concerne l'impôt fédéral direct (IFD) 2005.
2. Selon extrait du Registre du commerce de Genève, X\_\_\_SA (ci-après la société, la contribuable ou la recourante), a pour but : "*achat et vente de diamants ainsi que tout service lié à la distribution de diamants*".
3. Par courriers de son mandataire des 13 janvier et 7 février 2005, la contribuable a sollicité de l'administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) sa mise au bénéfice du statut de société auxiliaire au sens de l'article 23 de la loi cantonale sur l'imposition des personnes morales (LIPM; D 3 15).

Le mandataire a précisé que la contribuable, qui serait prochainement créée, ferait partie d'un important groupe diamantaire déployant ses activités principalement en Belgique, en Israël et aux États-Unis. Le groupe diamantaire a constitué une société holding à Luxembourg à laquelle seraient rattachées diverses filiales, parmi lesquelles la contribuable. Cette dernière serait installée dans un local aux Ports-Francs où lui seraient livrées les pierres brutes en provenance d'un fournisseur angolais. Ces pierres seraient ensuite revendues à un groupe de trois à quatre clients. L'intervention de la contribuable se limiterait à des activités logistiques (réception, tri, contrôle qualité et réexpédition des pierres) et administratives (facturation). L'activité commerciale (présentation et vente des pierres) s'effectuerait à l'étranger.

4. Par lettre du 15 février 2005, l'administration a octroyé à la contribuable le régime fiscal de l'article 23 LIPM pour une durée de cinq ans à compter de l'année fiscale 2005 et selon les conditions précisées dans cette lettre.
5. Le 1<sup>er</sup> juillet 2005, la contribuable a été inscrite au Registre du commerce de Genève.
6. Par lettre du 25 juillet 2005, l'administration fédérale des contributions, soit la division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé, des droits de timbre (ci-après l'AFC), a accordé à la contribuable, en matière d'impôt anticipé, le régime fiscal lui permettant notamment de fixer forfaitairement ses frais généraux à 50% de son bénéfice brut.
7. Dans sa déclaration fiscale 2005, la contribuable a mentionné un bénéfice net de 2'313'106 fr. Sous la rubrique "*remarques - observations*", elle a indiqué : "REGIME FISCAL DE SOCIETE AUXILIAIRE SELON LETTRE DU 15.02.2005 ET LETTRE DE L'IFD DU 25.07.2005".
8. Par bordereau de taxation du 7 août 2006, l'administration a fixé l'IFD 2005 à 196'613 fr. 50 sur la base d'un bénéfice net imposable de 2'313'100 fr.

9. Par courrier de son mandataire du 11 août 2006, la contribuable élevé réclamation contre ce bordereau de taxation. Elle a demandé que celui-ci prenne en compte le "statut fiscal 50/50" octroyé par l'AFC dans sa lettre du 25 juillet 2005 dont copie était jointe.
10. Par décision du 26 janvier 2007, l'administration a rejeté la réclamation pour les motifs suivants :

*"Notre administration a accordé conformément aux demandes de l'Étude B\_\_\_, par le biais de Me D\_\_\_, le statut de société auxiliaire sollicité par ce dernier le 15 février 2005.*

*Nous n'avons pas été approchés afin d'admettre la règle d'imposition prévue par le statut ancien de 50/50.*

*De plus, la déduction forfaitaire de 50% de la marge brute prévue par le statut de l'impôt anticipé n'a pas été comptabilisée ce qui comprend qu'aucune commission n'a été nécessaire pour couvrir la totalité des frais suisses et étrangers que la société pouvait engager pour l'obtention de ces revenus."*

11. Par courrier de son mandataire du 14 février 2007, la contribuable a sollicité de l'administration qu'elle lui accorde le statut fiscal "ancien de 50/50" pour les années fiscales 2006, 2007 et 2008. Elle a joint à cet effet la lettre de l'AFC du 25 juillet 2005.
12. Par lettre du 21 février 2007, s'agissant de l'IFD, l'administration a accepté ce qui suit :

*I. DÉTERMINATION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE PROVENANT DE L'ACTIVITÉ COMMERCIALE PARTICULIÈRE DE LA SOCIÉTÉ*

*La société peut utiliser le 50% du bénéfice brut pour couvrir l'ensemble des frais d'acquisition. Cette tranche de 50% est réservée à rémunérer les personnes ou organisations qui travaillent pour la société; elle couvre le loyer des locaux et toutes dépenses en rapport avec son activité commerciale ou administrative. En revanche, les impôts suisses et les frais d'administration en Suisse justifiés économiquement mais limités aux frais de domiciliation, aux honoraires du conseil d'administration pour les administrateurs suisses, aux frais de comptabilité et de révision sont admis comme charge et portés en déduction du 50% du bénéfice brut imposable."*

*II. IMPÔT CANTONAL ET COMMUNAL*

[...]

*III. IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT*

*Le bénéfice tel que déterminé sous point I est imposé en totalité au taux défini à l'article 68 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD).*

*IV. [...]"*

13. Dans cette même lettre, l'administration a accepté ce statut 50/50 pour trois années fiscales, soit de 2006 à 2008.
14. Par courrier de son mandataire du 28 février 2007, la contribuable a demandé à l'administration de reconsidérer sa décision du 26 janvier 2007.
15. Le même jour, par la plume de son mandataire, la contribuable a saisi la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après la Commission) en concluant préalablement à la suspension de l'instruction du recours dans l'attente de la détermination de l'administration sur sa demande en reconsidération. Principalement, elle demande l'annulation de la décision du 26 janvier 2007 et le renvoi de la cause à l'administration afin que celle-ci établisse un nouveau bordereau de taxation IFD 2005 basé sur un bénéfice imposable de 1'019'190 fr., suite à l'adaptation des comptes 2005 au statut "50/50".

La recourante soutient qu'en faisant référence, dans les observations de sa déclaration fiscale 2005, à la lettre de l'AFC du 25 juillet 2005, l'administration était en mesure d'appliquer le statut 50/50 dès l'année fiscale 2005. La recourante admet cependant que son mandataire avait omis de mentionner dans ses comptes la déduction forfaitaire de 50% de la marge brute de l'exercice comptable 2005. Cette inadvertance de son mandataire résulterait d'une mauvaise connaissance du fonctionnement du statut 50/50.

Néanmoins, selon la recourante, s'agissant d'une taxation "en cours et ouverte", l'administration aurait pu donner la possibilité à la contribuable de rectifier cette contradiction "facilement reconnaissable" entre ses comptes et son statut 50/50.

16. Par lettre du 4 avril 2007, l'administration a rejeté la demande de reconsidération du 28 février 2007.
17. Dans sa réponse du 10 mars 2008, l'administration conclut au rejet du recours.

Elle observe tout d'abord que, selon l'Information aux associations professionnelles N° 4/1994 du 12 décembre 1994, la mise au bénéfice d'un statut fiscal de société auxiliaire au sens de l'article 23 LIPM, de même que tout renouvellement de statut, doit être sollicité par écrit auprès de l'administration. Or, cette dernière relève que la recourante n'a formellement demandé l'application du statut 50/50 en IFD que par sa requête du 14 février 2007. C'est la raison pour laquelle ce statut n'a été accordé qu'à partir de 2006.

Elle rappelle ensuite qu'en vertu de la jurisprudence constante, les contribuables ne peuvent se décharger de leur responsabilité en arguant d'une erreur ou d'une omission de leur mandataire dans la tenue de leur comptabilité.

Elle souligne à cet égard que le compte de profits et pertes vaut titre et qu'il a un caractère définitif. En déposant sa déclaration, la contribuable fait une déclaration de

volonté selon laquelle elle doit être imposée sur la base des renseignements donnés. A cela s'ajoute le fait que 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.

18. Le 1<sup>er</sup> janvier 2009, à la suite du remplacement de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts par la Commission cantonale de recours en matière administrative, la présente procédure a été reprise par cette dernière.
19. Le détail de l'argumentation des parties sera repris en tant que de besoin dans la partie "en droit".

## **EN DROIT**

1. La Commission cantonale de recours en matière administrative, qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts (art. 162 al. 3 de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'administration fiscale cantonale (art. 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 - LIFD - RS 642.11 et art. 5 du règlement d'application de diverses dispositions fiscales fédérales du 30 décembre 1958 - RDDFF - D 3 80.04).
2. Interjeté en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, le recours est recevable au sens de l'article 140 LIFD.
3. Le présent litige porte sur la question de savoir si la recourante peut bénéficier pour l'IFD 2005 d'un régime fiscal particulier dit 50/50, admis par l'AFC en matière d'impôt anticipé, puis par l'administration pour l'IFD 2006.
4. Par lettre de l'administration du 15 février 2005, la recourante s'est vu octroyer, pour une durée de cinq ans à compter de l'année 2005, le régime fiscal cantonal et communal de société auxiliaire au sens de l'article 23 LIPM.

Sur le plan de l'IFD, la loi ne connaît pas le statut de société auxiliaire (DCCR N° 50/2007).

En revanche, en matière d'impôt anticipé, par lettre du 25 juillet 2005, l'AFC a octroyé à la contribuable le droit de fixer forfaitairement ses frais généraux à hauteur de 50% de son bénéfice brut.

5. La recourante soutient que la référence à cette lettre de l'AFC du 25 juillet 2005 sous la rubrique "observations" de sa déclaration fiscale 2005 était suffisante pour lui permettre de bénéficier de la déduction forfaitaire de 50% en IFD pour cette même année.

La recourante reconnaît toutefois que, par "inadvertance", son mandataire a omis cette déduction forfaitaire dans ses comptes 2005.

6. L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Celui-ci comprend notamment le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD).

L'imposition du bénéfice des personnes morales repose donc sur le bénéfice tel qu'il découle du compte de pertes et profits établi selon les règles du droit commercial. Le bilan commercial est donc déterminant également en droit fiscal ("Massgeblichkeitsprinzip") (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, 3ème édition, Bâle 2007, p. 187, n° 2). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la pratique fiscale suisse se fonde sur le bilan commercial, dès lors qu'il ne viole pas les dispositions impératives du droit commercial et respecte les règles particulières du droit fiscal relatives au calcul du bénéfice (RDAF 2002 II 131-137, c. 2a, p. 133).

Dès que le bilan est définitif, l'entreprise est limitée dans les changements qu'elle entend lui apporter. Les limites qui lui sont imposées diffèrent, cependant, selon qu'elle procède à des corrections ou à des modifications de sa comptabilité (RDAF 1977, 371-383, p. 376).

Les corrections ont pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du code des obligations. Les modifications sont les changements qu'une entreprise apporte à son bilan dans le cadre du pouvoir d'appréciation que lui laisse le droit commercial (RDAF, 1977 371-383, p. 374).

Les corrections de bilan peuvent être effectuées par le contribuable, mais seulement jusqu'à l'entrée en force de la taxation. Des corrections a posteriori ne sont concevables que dans le cadre d'une procédure de révision.

Les modifications de bilan, en revanche, sont possibles, jusqu'au moment où le bilan est porté à la connaissance des autorités fiscales (X. OBERSON, op. cit., p. 187, n 2). Ainsi, l'entreprise ne pouvait revenir sur certaines opérations comptables uniquement parce qu'elle en ignorait les suites fiscales, et rectifier son résultat de façon à obtenir une taxation plus favorable (RDAF, 1977 371-383, p. 380).

Le Tribunal administratif a notamment jugé qu'une société était libre de constituer des provisions à charge du compte de résultat pour les risques de pertes sur des actifs circulants (art. 63 al. 1 let. b LIFD). Elle ne pouvait pas, après le dépôt de sa déclaration fiscale, modifier son bilan pour des raisons d'économie d'impôts sous prétexte qu'elle ignorait la loi fiscale suisse (ATA/669/2003 du 02.09.2003 ; ATA/201/2005 du 12 avril 2005, RDAF 2005 II 375).

En outre, de jurisprudence constante, les contribuables ne peuvent se décharger de leur responsabilité du fait qu'ils avaient confié leur comptabilité et leur déclaration

d'impôt à un mandataire, les premiers étant responsables des actes et omissions de ces derniers (ATA/102/2001 du 13.2.2001; SJ 1984 p. 205).

7. En l'espèce, le bilan et le compte de profits et pertes présentés par la société et accompagnant la déclaration fiscale indiquent un bénéfice de 2'313'106 fr. La déduction forfaitaire des charges à hauteur de 50% du bénéfice brut ("marge brute primaire" selon le libellé du comptes de profits et pertes au 31.12.2005) n'apparaît pas sur le compte de résultat. Le mandataire a comptabilisé les charges effectives de l'exercice, ce qui est parfaitement conforme au droit commercial.

Par conséquent, en l'absence de violation d'une norme impérative du code des obligations, la contribuable ne saurait, sans vider les principes de clarté et d'intégralité du bilan, modifier celui-ci après le dépôt de sa déclaration fiscale pour des raisons d'économie d'impôts, sous prétexte que son mandataire avait par inadvertance omis de mentionner cette déduction forfaitaire.

Par ailleurs, l'Information aux associations professionnelles N° 4/94 du 12 décembre 1994 relative à l'imposition des sociétés holding et des sociétés auxiliaires précise que *"la mise au bénéfice d'un statut fiscal de société holding ou de société auxiliaire, de même que tout renouvellement de statut, devra être sollicité par écrit auprès de l'administration fiscale cantonale"*.

Dès lors, il incombait à la contribuable de requérir formellement auprès de l'administration l'application en IFD du statut fiscal admis par l'AFC en matière d'impôt anticipé. On ne saurait raisonnablement admettre que l'administration devait d'elle-même modifier la comptabilité et la déclaration fiscale 2005, sur la base d'une mention succincte sur cette dernière de la lettre de l'AFC du 25 juillet 2005. Au surplus, la recourante n'a pas allégué avoir annexé à sa déclaration fiscale une copie de cette lettre.

En conclusion, le recours est rejeté.

8. Vu l'issue du recours, un émolument de 500 fr. est mis à la charge de la recourante en application des articles 144 al. 1 LIFD, 87 al. 1 LPA et 1 et 2 du règlement genevois sur les frais, émoluments et indemnités en procédure administrative (RFPA – E 5 10.03).

**PAR CES MOTIFS**

**LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS**

**EN MATIÈRE ADMINISTRATIVE**

1. déclare le recours recevable;
2. le rejette;
3. met à la charge de la recourante un émolument de 500 fr.;
4. dit que, conformément aux articles 56A LOJ, 63 let. a et 65 LPA, la présente décision est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès du Tribunal administratif (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les 30 jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation de la décision attaquée et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné de la décision attaquée et des autres pièces dont dispose le recourant;
5. communique la présente décision à :
  - a. X\_\_SA,
  - b. l'Administration fiscale cantonale,
  - c. l'Administration fédérale des contributions.

Siégeant : Antoine BERTHOUD, président suppléant, Christian FISCHELE et Claude MIFFON, juges assesseurs.

**Au nom de la Commission :**

**Le président suppléant**

**Antoine BERTHOUD**

Copie conforme de cette décision a été communiquée aux parties.

Genève,

La greffière