

GE_GERICHTE ATA/1018/2014 vom 16. Dezember 2014

GE Cour de justice, 2014-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_ATA_1018_2014

FR: GE_GERICHTE ATA/1018/2014 du 16 décembre 2014

IT: GE_GERICHTE ATA/1018/2014 del 16 dicembre 2014

Erwägungen

E. 12

septembre 1985 - LPA - E 5 10 ; art. 49 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPFisc - D 3 17). 2)

Seule est litigieuse la question de savoir si, pour l'ICC 2009 à 2011, le loyer de l'appartement à Paris, loué par l'actionnaire de l'intimée, devait faire l'objet de reprises au titre de distributions dissimulées de bénéfice et/ou avantages procurés à des tiers par l'intimée, voire le cas échéant dans quelle mesure. 3) a. Aux termes de l'art. 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.

À teneur de l'art. 12 LIPM, est considéré comme bénéfice net imposable notamment le bénéfice net tel qu'il résulte du compte de profits et pertes (let. a) ainsi que les allocations volontaires à des tiers et les prestations de toute nature fournies gratuitement à des tiers ou à des actionnaires de la société (let. h).

Il découle de l'art. 13 LIPM que toutes les charges justifiées par l'usage commercial peuvent être déduites, les principes applicables en la matière étant les mêmes que ceux valant à l'égard des personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante (Xavier OBERSON, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 229 n. 15).

b. En vertu des art. 10 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID - RS 642.14) et 3 al. 3 de l'ancienne loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net - Calcul de l'impôt et rabais d'impôt - Compensation des effets de la progression à froid du 22 septembre 2000 (aLIPP-V - D 3 16) pour 2009, et de l'art. 30 de la loi sur l'imposition des personnes physiques du 27 septembre 2009 (LIPP - D 3 08) pour 2010 et 2011, le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante peut déduire du revenu brut les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

Selon l'art. 30 LIPP comme selon l'art. 3 al. 3 aLIPP-V, font notamment partie de ces frais : a) les dépenses faites pour l'exploitation d'un commerce, d'une industrie ou d'une entreprise et celles qui sont nécessaires pour l'exercice d'une profession ou d'un métier ; b) le loyer des locaux et des immeubles qui sont affectés à l'exercice d'un commerce, d'une industrie, d'une profession ou d'un métier, le prix du fermage des biens ruraux exploités par le contribuable, sauf la valeur du loyer afférent à l'habitation ; c) les traitements et salaires des employés

- 10/17 - A/445/2013 et ouvriers, autres que ceux des employés de maison attachés au ménage, ainsi que les prestations en nature qui leur sont faites sous forme de nourriture, de logement, d'entretien ou de toute autre manière et les primes d'assurance que le contribuable est tenu de payer pour ses employés et ouvriers.

Ainsi, d'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle (salaires, prestations sociales en faveur du personnel, loyer professionnel, primes d'assurances professionnelles, publicité, chauffage, matériel de bureau, transport, maintenance, etc. ; Xavier OBERSON, op. cit., p. 172 n. 275 ; ATA/294/2014 du 29 avril 2014 consid. 6).

Selon un principe consacré, il incombe à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale. S'agissant de ces derniers, il appartient au contribuable non seulement de les alléguer, mais encore d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 133 II 153 consid. 4.3 ; ATF 121 II 257 consid. 4 c.aa ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 3.5 ; 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1 ; ATA/294/2014 précité consid. 6 ; ATA/232/2014 du 8 avril 2014 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013).

La possibilité de déduire les frais d'acquisition du revenu est de plus conditionnée à l'apport de la preuve, par le contribuable, de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie (arrêts du Tribunal fédéral 2C_916/2012 du 28 février 2013 consid. 4.1 ; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2 ; ATA/294/2014 précité consid. 6).

L'exigence de nécessité doit être interprétée largement. Il n'est pas nécessaire que le contribuable n'ait pas acquis le revenu sans la dépense querellée, ou qu'il existe un devoir juridique à faire cette dépense ; il suffit qu'économiquement la dépense soit nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne saurait exiger du contribuable qu'il s'en abstienne. En d'autres termes, il s'agit de dépenses encourues dans le but de réaliser un revenu (critère de la finalité) (Xavier OBERSON, op. cit., p. 167 n. 259 et les arrêts cités ; ATA/294/2014 précité consid. 6).

c. Selon la jurisprudence, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont réalisées : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante ; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près ; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions, dans les mêmes circonstances, à des tiers ; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que le caractère

- 11/17 - A/445/2013 insolite de la prestation est reconnaissable par les organes de la société (ATF 131 II 593 consid. 5.1 ; ATF 119 Ib 431 consid. 2b ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2 ; 2C_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.1 ; 2C_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.1 ; ATA/736/2013 du 5 novembre 2013 ; ATA/532/2013 du 27 août 2013 consid. 4a). L'évaluation de la prestation se mesure au prix que des tiers, sur un marché libre et ouvert, seraient disposés à payer pour en faire l'acquisition ou encore au regard d'une transaction comparable effectuée entre parties non liées (arrêt du Tribunal fédéral 2C_275/2010 du 24 août 2010 consid. 3.1 ; Robert DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n. 105 ss et 110 ss ad art. 57-58 LIFD).

En matière de fardeau de la preuve, il appartient à l'autorité fiscale de prouver que la prestation de la société est disproportionnée car effectuée sans aucune contrepartie ou sans contrepartie adéquate. Si cette preuve est apportée, il revient à la société contribuable de

renverser cette présomption et d'établir que la prestation constitue une charge justifiée par l'usage commercial (arrêt du Tribunal fédéral 2C_30/2010 du 19 mai 2010 consid. 2.3 ; ATA/736/2013 précité consid. 7). Certes, il ne saurait être question que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c ; arrêts du Tribunal fédéral 2C_386/2012 ; 2C_387/2012 du 16 novembre 2012 consid. 5 ; ATA/532/2013 précité consid. 4b). En outre, quiconque effectue des paiements qui ne sont pas justifiés par des documents doit en supporter les conséquences, c'est-à-dire s'attendre à ce que ses versements soient qualifiés de prestations appréciables en argent (ATF 119 Ib 431 consid. 2c). 4)

En l'espèce, le TAPI a additionné le montant du loyer de l'appartement parisien indiqué dans les comptes de pertes et profits de l'intimée à ses charges « frais de voyage et représentation » et « frais de voiture » et constaté que la somme totale de ces charges ne dépassait pas le 20 % de la moyenne du chiffre d'affaires des trois dernières années selon l'accord fiscal modifié en 1998. Il a considéré le loyer dudit appartement comme des frais d'hôtel justifiés par l'usage commercial, et l'a admis à ce titre dans son entier.

Dans son recours, la recourante conteste que la location annuelle d'un appartement à l'étranger, en l'occurrence à Paris, puisse entrer dans le cadre de l'accord fiscal de 1994 et 1998. Selon elle, la prise en charge par la société de la totalité du loyer annuel de l'appartement de son actionnaire unique représente une

- 12/17 - A/445/2013 prestation appréciable en argent qui, en application de la loi, doit être réintégrée dans le bénéfice de la société.

L'intimée se rallie quant à elle à la position de l'AFC-GE selon laquelle les frais relatifs à l'appartement de Paris ne sont pas visés par l'accord fiscal, mais fait valoir qu'ils doivent être considérés comme une charge justifiée par l'usage commercial - et donc déductible - indépendamment dudit accord et, partant, sans prise en compte dans le calcul du plafond de 20 % applicable aux frais de voyage et de représentation. 5) a. Il découle tant des exigences légales (ATA/286/2012 du 8 mai 2012) que du contenu même des écrits contenant l'accord fiscal de 1994 et 1998 que le plafonnement à 20 % de la moyenne du chiffre d'affaires des trois dernières années avait pour objectif d'éviter d'éventuels excès de la part de la contribuable dans la déclaration des déductions afférentes aux « frais de voyages et de représentation ». La question de la validité de cet accord peut demeurer indécise, dans la mesure où, en toutes hypothèses, il est incontesté que la charge du loyer de l'appartement parisien ne dépasserait pas ce plafonnement.

Il est en tout état de cause exclu que ce loyer puisse être déduit du bénéfice brut de l'intimée, à tout le moins pour la mesure où il était utilisé par l'actionnaire pour son usage privé, soit sa convenance personnelle (ATA/545/2012 du 21 août 2012 consid. 9a).

b. Il ressort des allégations de l'intimée que son actionnaire utilisait l'appartement en cause comme logement d'habitation lorsqu'elle séjournait à Paris dans le seul cadre de son activité lucrative d'astrologue, tout en s'en servant accessoirement à des fins professionnelles ou commerciales (réception des journalistes, préparation des rendez-vous professionnels, rédaction de ses ouvrages, conservation des documents de la contribuable).

c. Concernant une imposition d'une activité lucrative dépendante, s'agissant de l'utilisation d'une pièce comme bureau, le Tribunal fédéral a jugé que le contribuable qui, pour des raisons de convenance personnelle, préfère s'acquitter de tâches professionnelles à la maison alors qu'il pourrait utiliser un local à sa place de travail n'a aucun droit à la déduction pour une chambre de travail privée. Tel est le cas de celui qui ne prouve pas qu'il doit exécuter chez lui régulièrement une part importante de son travail parce que son employeur ne lui mettrait pas à disposition un bureau approprié, ni qu'il dispose dans son logement privé d'un local particulier utilisé essentiellement à des fins professionnelles et non privées (arrêts du Tribunal fédéral 2C_326/2008 du 23 septembre 2008 consid. 4.4 ; 2C_681/2008 du 12 décembre 2008 consid. 3.5.1 ; ATA/830/2013 du

E. 17

décembre 2013).

- 13/17 - A/445/2013

En revanche, l'AFC-GE admet la déduction par les avocats indépendants, au titre de frais généraux, de la part de loyer afférente aux pièces occupées professionnellement ou la valeur de la ou des pièces de l'appartement ou de la maison dont ils sont propriétaires (prorata du loyer ou de la valeur locative) (notice n° 1/2004 du 16 décembre 2004, état au 22 septembre 2009, p. 3).

d. Il faut déduire de la jurisprudence et de la pratique susmentionnées, applicables par analogie, ainsi que des principes énoncés plus haut, que le loyer de l'appartement parisien en cause ne pouvait être déductible du bénéfice brut de l'intimée que dans la seule mesure où son utilisation était nécessaire aux activités professionnelles de son actionnaire et administratrice lorsque celle-ci séjournait à Paris.

L'intimée n'a pas apporté la preuve que Mme B_____ devait impérativement loger dans un appartement plutôt que dans un hôtel lorsqu'elle était en séjour professionnel à Paris, surtout qu'elle ne s'y trouvait qu'un nombre limité de jours par année pour ses besoins professionnels. On ne voit en particulier pas ce qui empêchait celle-ci de préparer des rendez-vous professionnels ou de rédiger des ouvrages si elle avait séjourné dans un hôtel. L'intimée n'a pas non plus démontré que l'actionnaire ne pouvait pas être interviewée par des journalistes dans d'autres lieux, par exemple dans des salles de conférence de l'hôtel ou dans les locaux de la rédaction des médias, ni qu'elle ne pouvait pas conserver les documents dont elle avait besoin à Paris ou ceux qu'elle devait y prendre dans une chambre d'hôtel ou dans un safe d'un établissement parisien.

Le fait que les conditions pour l'activité professionnelle de l'actionnaire auraient été, selon l'argumentation de l'intimée, plus favorables dans un appartement loué que dans un hôtel ne saurait impliquer que ladite location aurait été nécessaire. Il apparaît au contraire que des séjours à l'hôtel étaient suffisants à l'exercice des activités professionnelles de l'actionnaire. Partant, une déduction fondée même sur une partie seulement de l'appartement parisien – dont la taille importante et le nombre de pièces ne pouvaient servir dans leur entier aux activités professionnelles de l'actionnaire – ne se justifierait en aucune façon.

L'intimée ne se prévaut plus d'une éventuelle admission par l'AFC-GE de l'admission avant 2009 du « loyer France » au titre de déduction, à juste titre étant donné que, conformément au principe de l'étanchéité, chaque exercice est considéré comme un tout

autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse avoir une influence sur les suivants (ATA/959/2014 du 2 décembre 2014 consid. 12b ; ATA/536/2013 du 27 août 2013 consid. 3c ; ATA/547/2012 du 21 août 2012 consid. 6).

e. Cela étant, l'intimée a établi que son actionnaire devait séjourner à Paris, pendant un certain nombre de jours durant les années en cause, pour ses activités

- 14/17 - A/445/2013 professionnelles servant directement à l'accroissement du bénéfice brut de la contribuable, et devait donc y être hébergée.

La charge correspondant au loyer de l'appartement parisien ne peut toutefois être déduite du bénéfice brut de la contribuable que dans la mesure où elle ne dépassait pas le prix que l'actionnaire aurait dû payer dans un hôtel au standing suffisant et nécessaire à l'exercice de sa profession, pour chacune des années concernées, ce qu'il convient de déterminer ci-après. 6) a. Au regard du chiffre d'affaires relativement important de l'intimée, de l'ordre de CHF 500'000.- par année, ainsi que de la notoriété de son actionnaire, il apparaît admissible de prendre en compte des hébergements hôteliers d'un certain standing, entre 3 et 4 étoiles.

À partir des statistiques de l'office du tourisme et des congrès de Paris, accessibles sur internet (<http://presse.parisinfo.com/etudes-et-chiffres/chiffres-cles>), il convient de retenir un prix moyen TTC d'une nuitée correspondant à la moyenne entre le prix d'un hôtel 3 étoiles et d'un 4 étoiles, relativement au centre de cette ville, de EUR 160.- en 2009, EUR 170.- en 2010 et EUR 175.- en 2011, vu l'évolution moyenne des prix chaque année.

Le fait que l'intimée a indiqué dans ses charges le loyer de l'appartement parisien et que son actionnaire y logeait lors de ses séjours à Paris permet d'exclure qu'elle ait déjà compté des séjours à l'hôtel dans cette ville dans d'autres postes de charges de ses comptes de pertes et profits. Il convient au contraire d'admettre, à l'instar du TAPI, que la location de cet appartement a permis à l'intimée d'économiser des frais d'hôtel, ce que l'administration recourante n'a du reste pas contesté dans son recours.

Dès lors, les coûts des nuitées retenus ci-dessus seront multipliés par le nombre de journées que, selon ses allégations non contestées, son actionnaire a passées à Paris, c'est-à-dire 74 jours en 2009, 63 jours en 2010 et 66 jours en 2011.

b. Dans son recours, l'AFC-GE n'a pas non plus contesté l'assertion du TAPI selon laquelle la location de l'appartement parisien avait permis d'économiser également, le cas échéant, des frais de restaurant.

L'intimée allègue que ladite location lui permettait d'économiser, durant les années en cause, le montant journalier de EUR 100.- pour les repas de midi et du soir.

Ce montant apparaît toutefois trop élevé. Certes, on peut admettre que la location d'un appartement à Paris a permis à l'actionnaire d'y manger des plats qu'elle cuisinait, alors que si elle séjournait à l'hôtel, elle ne disposait pas de sa propre cuisine. Néanmoins, vu le grand nombre de déjeuners et dîners pris avec

- 15/17 - A/445/2013 les personnes que l'actionnaire rencontrait à Paris selon la « liste non exhaustive » de ses activités ainsi que ses nombreux déplacements et interventions médiatiques, l'économie résultant des repas pris dans l'appartement n'a pas pu porter sur plus d'un repas par jour, de sorte que seuls des frais de restaurant de EUR 30.- par jour peuvent être admis en remplacement du poste de charge « loyer France ». Ce montant

apparaît à tout le moins suffisant pour se nourrir correctement à Paris.

c. Rien ne permet pour le surplus de retenir que la reprise, pour l'exercice 2009, de la somme de CHF 764.- au titre de « distributions dissimulées de bénéfice et/ou avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial Part privée insuffisante selon accord du 20 juillet 1998 » ait un lien quelconque avec la charge du loyer de l'appartement parisien ou avec les montants économisés grâce à cette dépense.

d. Au vu de ce qui précède, doivent être déduites, en lieu et place du « loyer France », les charges suivantes afférentes aux frais d'hôtel et de restaurant à Paris, selon les cours annuels moyens des devises en Suisse publiés par l'AFC-CH : CHF 21'232.- ([EUR 160.- + EUR 30.-] x 1,510071 x 74 jours) en 2009, CHF 17'395.- ([EUR 170.- + EUR 30.-] x 1,380531 x 63 jours) en 2010, CHF 16'690.- ([EUR 175.- + EUR 30.-] x 1,233554 x 66 jours) en 2011.

Le plafonnement prévu par l'accord de 1994 amendé en 1998 n'est en tout état de cause pas dépassé par ces charges admises, aucune des parties n'ayant contesté le calcul du TAPI arrivant à la conclusion que la prise en compte à titre de charge du loyer entier de l'appartement parisien ne conduisait pas à un tel dépassement.

Les reprises effectuées par la recourante au titre de « distributions dissimulées de bénéfice et/ou avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial Loyer France non admis », c'est-à-dire en tant que prestations fournies gratuitement à l'actionnaire de la société au sens de l'art. 12 let. h LIPM – dont les conditions sont manifestement remplies au vu des considérants qui précèdent –, doivent ainsi être ramenées à CHF 33'346.- (54'578 – 21'232) pour l'ICC 2009, CHF 34'499.- (51'894 – 17'395) pour l'ICC 2010 et CHF 29'904.- (46'594 – 16'690) pour l'ICC 2011. 7)

En définitive, le recours de l'AFC-GE sera admis partiellement, le jugement querellé annulé sauf en ce qui concerne l'émolument (ch. 5 du dispositif), l'annulation - implicite au vu du jugement attaqué - des décisions sur réclamation du 21 décembre 2012 maintenue, les reprises arrêtées aux montants ci-dessus et la cause renvoyée à l'AFC-GE pour nouvelles taxations. 8)

Vu l'issue du litige, l'émolument de seconde instance à la charge de l'intimée - qui échoue partiellement - sera fixé à CHF 700.- (art. 87 al. 1 LPA) et

- 16/17 - A/445/2013 une indemnité de procédure réduite à CHF 500.- sera allouée à celle-ci (art. 87 al. 2 LPA). * * * * *

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.