

## **GE\_GERICHTE A/2406/2008 vom 18. April 2011**

GE Cour de justice, 2011-04-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge\\_gerichte\\_A\\_2406\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ge_gerichte_A_2406_2008)

FR: GE\_GERICHTE A/2406/2008 du 18 avril 2011

IT: GE\_GERICHTE A/2406/2008 del 18 aprile 2011

### **Regeste**

ASSOCIATION; CALCUL DE L'IMPÔT | LIFD.66; LIPM.18;

### **Volltext**

Genf Tribunal administratif de première instance en matière fiscale 18.04.2011  
A/2406/2008 Genève Tribunal administratif de première instance en matière fiscale  
18.04.2011 A/2406/2008 Ginevra Tribunal administratif de première instance en matière  
fiscale 18.04.2011 A/2406/2008

ASSOCIATION; CALCUL DE L'IMPÔT | LIFD.66; LIPM.18;

A/2406/2008 JTAPI/353/2011 du 18.04.2011 ( ICC ) , ADMIS Descripteurs :  
ASSOCIATION; CALCUL DE L'IMPÔT Normes : LIFD.66; LIPM.18; En fait En droit  
Par ces motifs RÉPUBLIQUE ET CANTON DE GENÈVE POUVOIR JUDICIAIRE  
A/2406/2008 ICC/IFD JTAPI/353/2011 JUGEMENT DU TRIBUNAL ADMINISTRATIF  
DE PREMIÈRE INSTANCE du 18 avril 2011 dans la cause X\_\_\_\_\_ contre  
ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES  
CONTRIBUTIONS (Impôt fédéral direct, cantonal et communal 2006) EN FAIT X\_\_\_\_\_  
(ci-après la contribuable ou la recourante), est une association ayant pour but \*\*\*\*\*. La  
contribuable a retourné sa déclaration fiscale 2006 en date du 22 juin 2007. Elle a déclaré  
avoir encaissé des cotisations provenant de ses membres pour un montant de 1'555'624 fr. et  
réalisé des recettes imposables (honoraires) de 1'513'468 fr. Elle a précisé que les dépenses  
en rapport avec les cotisations non imposables s'élevaient à 1'490'090 fr. et celles liées à  
l'acquisition des recettes imposables à 1'475'189 fr. Elle a fait état d'un bénéfice net de  
38'278 fr. et, après déduction d'une perte reportée de 30'888 fr., d'un bénéfice imposable de  
7'391 fr. Le 16 juillet 2007, l'Administration fiscale cantonale (ci-après l'administration) a  
notifié à la contribuable un bordereau pour l'impôt cantonal et communal (ci-après l'ICC)  
2006 et un autre pour l'impôt fédéral direct (ci-après l'IFD) 2006. Fondé sur un bénéfice  
imposable de 90'504 fr. et un capital imposable de 890'083 fr., l'ICC s'élevait à 14'541 fr.  
95. Basé sur un bénéfice imposable de 90'000 fr., l'IFD dû s'élevait à 3'846 fr. 25. Dans les  
avis de taxation joints à ces bordereaux, l'administration indiquait avoir ramené les  
dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables de 1'475'189 fr. à 0 fr. La perte  
reportée déclarée par la contribuable pour 30'888 fr. avait été ramenée à 17'449 fr. Enfin, la  
justification commerciale d'une provision de 4'140 fr. n'avait pas été admise. Le 23 juillet  
2007, la contribuable a formé réclamation contre ces taxations. Elle contestait le fait de  
considérer la totalité des dépenses de l'association de 2'961'139 fr. comme non liées à  
l'acquisition des recettes imposables. Cette manière de procéder était contraire à la réalité  
économique, étant donné que les dépenses de l'association avaient un lien direct avec son  
chiffre d'affaires réalisé sous forme d'honoraires et de provisions d'honoraires. Dans la  
mesure où les dépenses de l'association étaient financées tant par les cotisations de ses

membres que par les honoraires qu'elle facturait, elles devaient être réparties proportionnellement aux catégories de revenus. Son bénéfice imposable 2006, tant au plan cantonal que fédéral, ne devait s'élever qu'à 28'778 fr. Enfin, l'administration n'expliquait pas pour quelle raison le montant de la perte reportée avait été modifié. Par décisions du 28 avril 2008, l'administration a rejeté la réclamation de la contribuable, tant pour l'ICC que pour l'IFD. Par définition, les cotisations des membres d'une association avaient pour vocation de couvrir les dépenses courantes de fonctionnement. Partant de cette constatation, la meilleure méthode pour effectuer la ventilation des dépenses liées et non liées à l'acquisition des recettes imposables consistait à présumer que les dépenses non liées à l'acquisition des recettes imposables étaient financées en priorité par les cotisations des membres. Dès lors, en pratique, seules les dépenses non liées (ou autres dépenses) qui excédaient les cotisations pouvaient être déduites des recettes imposables conformément aux articles 18 alinéa 2 de la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM - D 3 15) et 66 alinéa 2 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD - RS 642.11). Cette méthode de ventilation des dépenses liées et non liées aboutissait à un résultat probant et était fondée sur une répartition proportionnelle des dépenses en fonction des recettes imposables et non imposables. Enfin, l'administration a dressé un décompte des pertes des exercices antérieures démontrant que le solde à reporter sur l'exercice 2006 s'élevait à 17'449 fr. Le 30 mai 2008, la contribuable a recouru contre ces décisions auprès des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct (causes A/2406/2008 ICC et A/2407/2008 IFD), en reprenant, en substance, les motifs de sa réclamation et en ajoutant notamment que lors des taxations des années antérieures, une clé de répartition avait été admise par l'administration entre les factures d'honoraires et les cotisations de membres pour assurer la couverture des frais relevant de l'exploitation de son bureau d'assistance \*\*\*\*. Si l'administration n'acceptait plus d'appliquer ce mode de faire, la recourante proposait que dorénavant ses comptes fassent une distinction entre les frais effectifs du bureau d'assistance \*\*\*\* et ceux relatifs à ses activités sociales. La recourante ne contestait plus le montant de la perte reportée fixé par l'administration à 17'449 fr. Elle concluait à l'annulation des bordereaux du 16 juillet 2007 et à la rectification de son bénéfice imposable 2006 "au montant de 28'778 fr." Le 1<sup>er</sup> janvier 2009, à la suite du remplacement des Commission cantonale de recours en matière d'impôts et Commission cantonale de recours de l'impôt fédéral direct par la Commission cantonale de recours en matière administrative (ci-après la commission), les procédures précitées ont été reprises par cette dernière. Par décision du 3 juin 2009, après avoir joint ces causes sous la procédure A/2406/2008, la commission a suspendu leur instruction à la demande de la recourante, celle-ci ayant sollicité un entretien avec l'administration pour discuter de sa situation fiscale. A l'issue des discussions, chacune des parties a maintenu sa position, de sorte que l'administration a sollicité la reprise de l'instruction, par lettre du 4 septembre 2009. Par pli 29 juin 2009, la contribuable a transmis à l'administration une annexe à ses comptes 2006 intitulée "répartition des charges et produits en fonction des activités de l'association (cotisations) et des prestations du secrétariat \*\*\*\* (honoraires)". Il en ressort que sur la totalité des charges de 2'965'279 fr., une partie de 596'314 fr. est liée aux cotisations de membres de l'association et le solde de 2'368'966 fr. aux honoraires encaissés. Dans ses réponses du 26 octobre 2009, l'administration conclut au rejet des recours. Selon elle, il appartient à la contribuable d'apporter la preuve des dépenses qu'elle qualifie de "liées" et de celles qu'elle qualifie de "non liées" à l'acquisition des recettes imposables. Or, dans sa déclaration fiscale 2006, la contribuable a indiqué des recettes imposables brutes de

1'513'468 fr. et fixé les dépenses liées à ce bénéfice à 1'475'189 fr. (1'042'993 fr. de frais d'administration, 368'212 fr. de frais généraux, 38'504 fr. de contributions versées à des institutions de prévoyance en faveur du personnel, 21'340 fr. d'impôts directs et 4'140 fr. d'autres dépenses). Le résultat 2006 de l'association s'est soldé par un bénéfice. La recourante a pour le reste arrêté à 1'490'090 fr. les dépenses en rapport avec les cotisations de ses membres qui s'élèvent à 1'555'624 fr. La recourante a, en conséquence, réalisé un bénéfice sur les cotisations reçues. La recourante n'a pas apporté le moindre élément justificatif concernant la répartition de ses frais, en dépit de son but qui consiste tant en la fourniture de conseils gratuits que d'interventions soumises à des honoraires. La répartition effectuée par la contribuable entre frais "liés" et frais "non liés" à l'acquisition des recettes n'est absolument pas probante. Les cotisations des membres d'une association ont pour vocation de couvrir les dépenses courantes de fonctionnement encourues par celle-ci. Partant de cette constatation, il est à considérer que la manière la plus pragmatique d'effectuer la ventilation des dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables, respectivement des dépenses non liées à l'acquisition des recettes imposables, consiste à présumer que les dépenses non liées à l'acquisition des recettes imposables sont financées en priorité par les cotisations (courantes ou d'entrée) des membres. Ainsi, en pratique, seules les dépenses "non liées" qui excèdent les cotisations, peuvent être déduites des recettes imposables conformément aux dispositions légales applicables en la matière. Cette méthode que l'on peut qualifier de "simplifiée" de ventilation des dépenses "liées" ou "non liées" aboutit à un résultat plus probant que la répartition revendiquée par la recourante, qui n'a été appuyée par aucun moyen de preuve. En particulier, l'annexe aux comptes 2006 jointe par la contribuable à son courrier du 29 juin 2009 n'est pas probante et ne saurait remettre en cause la répartition des dépenses telle qu'effectuée selon cette méthode dite "simplifiée". Dans le cas de la recourante, en application de cette méthode, le total des autres dépenses non liées à l'acquisition des revenus imposables a été fixé à 2'961'139 fr., montant dont ont été déduites les cotisations des membres de l'association s'élevant à 1'555'624 fr. L'excédent des autres dépenses sur les cotisations des membres de l'association de 1'405'515 fr. a été déduit des recettes imposables en 1'513'468 fr. Il en résulte un bénéfice de l'exercice 2006 de 107'953 fr., dont a été déduite la perte reportée de 17'449 fr. Le résultat 2006 de la recourante se solde ainsi par un bénéfice imposable de 90'504 fr. Par pli du 14 novembre 2009, la contribuable a remis à la commission la même pièce que celle qu'elle avait fournie à l'administration le 29 juin 2009. Par lettre du 20 septembre 2010, elle a informé la commission que pour l'année fiscale 2009, l'administration l'avait exonérée d'impôt. Selon elle, la taxation 2009 devrait être appliquée de manière similaire à l'année fiscale 2006 afin qu'il n'y ait pas de contradiction entre les deux années fiscales. EN DROIT Le Tribunal administratif de première instance (ci-après le tribunal), qui a repris depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011 les compétences de la Commission cantonale de recours en matière administrative (art. 143 al. 4 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 – LOJ – E 2 05), connaît des recours dirigés, comme en l'espèce, contre des décisions de l'Administration fiscale cantonale (art. 115 et 116 LOJ; art. 49 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 (LPFisc – D 3 17) et 140 de loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11)). Interjetés en temps utile et dans les formes prescrites devant la juridiction compétente, les recours sont recevables au sens des articles 140 LIFD et 49 LPFisc. Impôt fédéral direct A ce stade de la procédure, la recourante ne conteste pas la rectification du montant de la perte reportée ni le refus de l'administration d'admettre la déduction de la charge de 4'140 fr. Sur ces points, le

bordereau contesté est devenu définitif. Selon l'article 66 LIFD, les cotisations versées aux associations par leurs membres et les apports à la fortune des fondations ne font pas partie du bénéfice imposable (al. 1). Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables des associations peuvent être entièrement déduites de ces recettes; les autres dépenses ne peuvent l'être que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres (al. 2). L'article 66 alinéa 2 LIFD opère ainsi une distinction s'agissant des dépenses déductibles. Celles qui sont liées à l'acquisition de recettes influençant le bénéfice imposable sont entièrement déductibles de celles-ci. Il s'agit d'abord de toutes les dépenses résultant des activités de l'association destinées à réaliser des recettes. Si certaines ne posent pas de difficultés particulières (par exemple: coûts directs d'une manifestation destinée à obtenir des fonds, comme la location de locaux ou l'achat de nourriture et boissons en vue de l'organisation d'un loto, etc.), il en est d'autres qui sont plus délicates. Les frais d'administration et les intérêts passifs, par exemple, peuvent être liés tant à des activités destinées à réaliser des recettes qu'aux autres activités de l'association. Dans ces cas, il conviendra de définir de manière pragmatique la part des dépenses imputables à chacune de ces deux catégories d'activités. Si une activité destinée à réaliser des recettes nécessite des provisions ou amortissements, les montants affectés à ces besoins peuvent également être déduits en totalité. Il en va de même des impôts sur le bénéfice dont l'association doit s'acquitter annuellement. Cette solution s'impose du fait que cet impôt frappe les excédents de recettes, ce qui n'est pas le cas de l'impôt sur le capital des cantons. Par contre, les autres dépenses qui ne sont pas liées à de telles recettes ne sont déductibles que si elles excèdent la totalité des cotisations versées par les membres. Les autres dépenses sont toutes celles qui ne sont pas consenties en vue de la réalisation des recettes influençant le résultat. Il s'agit par exemple de frais liés aux assemblées ordinaires et extraordinaires ou aux séances de comité (convocation, secrétariat), à la facturation et à l'encaissement des cotisations, à la tenue de la comptabilité, aux entraînements d'un club sportif (location d'installations, frais de transport) ou encore à l'édition d'un journal d'information interne. Il en va de même des montants servant à l'amortissement de l'infrastructure de l'association, ainsi que de l'impôt sur le capital versé au canton. Il convient dès lors de tenir des comptes distincts, tant au niveau des entrées (recettes imposables et cotisations de membres) que des dépenses (dépenses liées aux recettes imposables ou non). Par conséquent, lors du calcul du bénéfice, il s'agit de procéder par étapes. Dans un premier temps, la totalité des ressources influençant le résultat sera réduite des dépenses qui y sont liées. En cas d'excédent de dépenses, aucune imposition sur le bénéfice ne pourra intervenir pour l'année concernée. L'imposition d'un éventuel résultat positif à ce stade dépendra de la deuxième étape. Dans un deuxième temps, les autres dépenses seront comparées aux cotisations des membres. Un excédent de cotisations est sans influence sur le résultat. Un excédent de dépenses pourra être imputé sur un éventuel bénéfice résultant de la première étape. Enfin quant au report des pertes, un excédent de dépenses liées à la réalisation de recettes imposables (première étape) peut être reporté sur les exercices suivants dans les limites de l'article 67 LIFD et ainsi déduit des bénéfices imposables réalisés lors de ces exercices ultérieurs. Si, après imputation sur le bénéfice, il reste un excédent d'autres dépenses (deuxième étape) celui-ci pourra également être reporté sur les exercices suivants. Cet excédent devra toutefois en premier lieu être additionné aux autres dépenses de l'exercice suivant et comparé aux cotisations de ce même exercice. Seul un excédent de ces autres dépenses pourra alors être imputé sur l'éventuel résultat positif du nouvel exercice (Bernard ROLLI in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, ad art. 66 LIFD, p. 874, § 5 à 12). En l'espèce, dans la formule

de déclaration fiscale 2006, la recourante a déclaré des cotisations de ses membres pour 1'555'624 fr. et des recettes imposables pour 1'513'468 fr. Les dépenses en rapport avec les cotisations, exonérées d'impôt en vertu de l'article 66 alinéa 1 LIFD, s'élèvent à 1'490'090 fr. Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables sont de 1'475'189 fr. Dans la procédure de la taxation, l'administration n'a mis en doute l'exactitude d'aucun de ces chiffres en tant que tels. Elle a en revanche requalifié, par présomption, la nature des dépenses déclarées par la contribuable comme étant liées à l'acquisition des recettes imposables. Le tribunal n'accueillera pas cette manière de procéder. En effet, il n'est pas économiquement concevable que la contribuable n'ait engagé aucune dépense afin de réaliser ses recettes imposables qui s'élèvent à 1'513'468 fr., montant dont la réalité a été admise par l'administration. Certes, à l'annexe de sa déclaration fiscale, la contribuable n'a pas produit de comptes distincts détaillant la destination de ses dépenses. Toutefois, ceci n'autorisait pas l'administration à procéder comme elle l'a fait, sans avoir requis au préalable des renseignements et des documents comptables auprès de la contribuable, comme le lui prescrivaient notamment les articles 123 et 124 alinéa 3 LIFD; ceci d'autant moins que cette dernière avait avancé un montant précis des charges liées aux recettes imposables. Par ailleurs, l'administration n'allègue pas qu'en appliquant sa méthode, elle se serait appuyée sur une pratique constante qu'elle aurait rendue public dans une information ou une directive. Quoi qu'il en soit, cette méthode est manifestement contraire à l'article 66 alinéa 2 LIFD, car elle aboutit, dans tous les cas où les dépenses liées aux cotisations sont inférieures à celles-ci, à l'augmentation du bénéfice imposable ou à la diminution de la perte à reporter sur le résultat ultérieur imposable. Elle vide en outre l'article 66 alinéa 1 LIFD de sa substance, car en destinant d'abord la totalité des cotisations à l'absorption des charges, sans égard au fait que celles-ci soient liées ou non aux activités destinées à réaliser des recettes, elle diminue le montant d'un éventuel excédent exonéré d'impôt et le transforme de surcroît en un résultat positif imposable. Le tribunal écartera par ailleurs la pièce de la contribuable produite par son pli du 14 novembre 2009 faisant état d'une répartition des dépenses manifestement en contradiction avec celle indiquée dans sa déclaration fiscale du 22 juin 2007. En effet, le tribunal peine à comprendre que dans sa déclaration fiscale, la contribuable indique que les dépenses en rapport avec les cotisations s'élèvent à 1'490'090 fr. et celle liées à l'acquisition des recettes imposables à 1'475'189 fr., alors que la pièce précitée, certifiée par la recourante comme faisant partie de ses comptes 2006, fait état de 596'314 fr. à titre de charges liées aux cotisations et de 2'368'966 fr. à titre de dépenses liées aux recettes imposables. Si au moment de l'établissement de sa déclaration fiscale, la comptabilité de la recourante faisait état de cette dernière répartition des charges, il est peu compréhensible qu'elle ne l'ait pas indiquée dans la formule de déclaration. Par cette pièce, la recourante remet en cause ses propres déclarations initiales, censées être conformes à la vérité et complètes (art. 124 al. 2 LIFD) sans en fournir d'explication probante. Par ailleurs, dans le cadre de la réclamation et du présent recours, elle conclut à la rectification de son bénéfice imposable "au montant de 28'778 fr.", ce qui est en contradiction tant avec sa déclaration fiscale qu'avec la pièce comptable précitée. En conclusion, le tribunal annulera le bordereau IFD 2006 et renverra le dossier à l'administration pour nouvelle décision de taxation. Les charges liées à l'acquisition des recettes imposables de 1'513'468 fr. seront déduites de ces dernières, conformément à l'article 66 alinéa 2 LIFD, et si l'administration estime que le montant de 1'475'189 fr. déclaré par la contribuable n'est pas conforme à la réalité, il lui reviendra de déterminer l'ampleur exacte de ces dépenses en requérant auprès de la recourante la justification de ce dernier montant. Dans ce cas, il appartiendra à la

recourante de démontrer le lien des charges concernées avec ses recettes imposables. Une fois le montant des frais liés aux recettes imposables déterminé, l'administration le soustraira du montant de ces dernières. Si une partie du montant de 1'475'189 fr. n'est pas justifiée comme étant liée aux recettes imposables, elle doit être ajoutée aux charges et dépenses qui ne sont pas consenties en vue de la réalisation de recettes influençant le résultat. Le recours est admis, en tant qu'il concerne l'IFD, dans la mesure où la recourante a conclu à l'annulation du bordereau du 16 juillet 2007. Impôt cantonal et communal La question litigieuse est identique à celles relative à l'IFD. La teneur de l'article 18 LIPM est identique à celle de l'article 66 LIFD. En outre, les principes applicables en l'espèce sont les mêmes pour IFD et ICC. Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal. Par conséquent, le recours doit également être admis en tant qu'il a trait à l'impôt cantonal et communal, à savoir que le bordereau ICC 2006 est annulé et le dossier renvoyé à l'administration pour nouvelle décision de taxation au sens du considérant 7 ci-dessus. Un émolument de 800 fr. sera mis à la charge de l'administration (art. 87 al. 1 LPA). Aucune indemnité n'est allouée, la recourante ne l'ayant pas requise. PAR CES MOTIFS LE TRIBUNAL ADMINISTRATIF DE PREMIÈRE INSTANCE déclare les recours recevables; les admet au sens des considérants; renvoie les dossiers à l'administration pour nouveaux bordereaux de taxation IFD et ICC 2006 conformes aux considérants; met à charge de l'Etat de Genève, soit pour lui l'Administration fiscale cantonale, un émolument de 800 fr.; dit qu'il n'est pas alloué d'indemnité; dit que, conformément aux articles 132 LOJ, 62 let. a et 65 LPA, le présent jugement est susceptible de faire l'objet d'un recours auprès de la chambre administrative de la Cour de justice (18 rue du Mont-Blanc, case postale 1956, 1211 Genève 1) dans les trente jours à compter de sa notification. L'acte de recours doit être dûment motivé et contenir, sous peine d'irrecevabilité, la désignation du jugement attaqué et les conclusions du recourant. Il doit être accompagné du présent jugement et des autres pièces dont dispose le recourant; communique le présent jugement à : X\_\_\_\_\_; l'Administration fiscale cantonale; l'Administration fédérale des contributions. Siégeant : Olivier BINDSCHEDLER TORNARE, président, Damien BONVALLAT et Yves DUPONT, juges assesseurs. Au nom du Tribunal : Le président Olivier BINDSCHEDLER TORNARE Copie conforme de ce jugement a été communiquée aux parties. Genève, La greffière

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