

du 29 octobre 2002

dans la cause

FIDUCIAIRE B. S.A.

\_\_\_\_\_ contre

COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE D'IMPOTS

et

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

**EN FAIT**

1. La fiduciaire B. S.A. (ci-après : la fiduciaire ou B. S.A.), est une société anonyme, domiciliée à Genève. Elle a commencé son exploitation en août 1991.
2. Dans sa déclaration fiscale pour l'exercice 1998, B. S.A. a déclaré un bénéfice net imposable de CHF 5'776.-. Le compte de pertes et profits indiquait un montant de CHF 318'694,95 au titre de salaires et un montant de CHF 24'742,85 au titre de frais de représentation. Selon les annexes jointes, des indemnités pour frais de CHF 15'120.- avaient été versées à M. P. Bd et de CHF 9'240.- à Madame F. M. (devenue depuis Mme S.) en plus de leur salaire brut respectif de CHF 158'400.- et de CHF 60'000.-.
3. a. Le 27 octobre 1999, l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC) a notifié un bordereau de taxation pour l'exercice 1998, calculé sur un bénéfice imposable de CHF 22'016.-. Elle a admis les indemnités pour frais uniquement à concurrence de 5% pour M. Bd, soit CHF 7'920.- et les a intégralement refusées pour Mme M..  
  
b. Un bordereau de taxation pour l'impôt fédéral direct retenant un bénéfice net imposable de CHF 22'000.- a également été notifié à B. S.A. le 29 octobre 1999.
4. La fiduciaire a élevé réclamation auprès de l'AFC le 1er novembre 1999. Elle contestait la reprise effectuée sur les frais forfaitaires tant en ce qui concernait l'impôt cantonal que l'impôt fédéral direct.
5. Le 20 octobre 2000, après avoir requis différents justificatifs, l'AFC a rejeté la réclamation par deux décisions au contenu identique, l'une concernant la taxation cantonale, l'autre relative à la taxation fédérale.

Deux membres du personnel avaient bénéficié d'une participation de nature forfaitaire supérieure à celle autorisée. Dans le cadre de la détermination des éléments imposables d'une société de capitaux, la comptabilisation de frais dits "forfaitaires" n'était pas admise. Le contribuable devait être théoriquement à même de justifier au moyen de documents probants chacune des charges enregistrées. En pratique cependant l'autorité de taxation admettait, pour les sociétés employant moins de

150 personnes, un montant de frais forfaitaires, de représentation ou confidentiels, correspondant à 5% de la rémunération brute (salaire global) accordée aux cadres de l'entreprise dont la rémunération brute était égale au moins à CHF 80'000.- par périodes de 12 mois. Les frais dits forfaitaires ne pouvaient toutefois excéder CHF 30'000.- par personne et par an. Par ailleurs, les décisions, le cas échéant erronées, prises au cours d'années ou périodes fiscalement antérieures, ne liaient pas l'AFC.

6. B. S.A. a interjeté recours auprès de la commission cantonale de recours en matière d'impôts (ci-après : la commission) le 2 novembre 2000. Elle concluait à la défalcation des frais de représentation correspondant à 10% des salaires de Mme M. et de M. Bd. En leur qualité d'administrateurs de la fiduciaire, Mme M. et M. Bd avaient un statut de cadres. En plus de leur travail, il leur appartenait de s'occuper de l'acquisition et du maintien de la clientèle, ce qui générait des frais. L'AFC avait toujours admis, au titre de frais de représentation, un montant égal à 10% du salaire. Aucune notice fiscale concernant ces frais n'avait été émise et la fiduciaire n'avait pas été informée d'un changement de pratique de la part de l'AFC.
7. Dans sa réponse au recours, l'AFC a persisté dans les termes de sa décision. La contribuable n'avait pas pu justifier le montant de ses frais de représentation. Le montant forfaitaire usuel de 5% lui avait dès lors été appliqué. La contribuable ne pouvait se prévaloir du principe de la bonne foi, celui-ci ne justifiant pas qu'un traitement fiscal identique soit systématiquement reconduit du seul fait qu'il aurait été appliqué dans une taxation précédente.
8. Le 28 février 2002 la commission a admis partiellement le recours. L'AFC avait retenu à juste titre des indemnités pour frais uniquement à concurrence de 5% du salaire de M. Bd. Elle aurait dû en revanche également les reconnaître s'agissant de Mme M.. Une déduction de CHF 3'000.- devait ainsi être admise.
9. La fiduciaire a saisi le Tribunal administratif d'un recours, reçu le 2 avril 2002. Elle a contesté la reprise de CHF 13'440.- dans ses propres comptes, mais également pour l'imposition de M. Bd.

De 1991 à 1997, l'AFC avait accepté une déduction

correspondant à 10% du salaire de M. Bd, alors même que le contrat d'engagement de ce dernier et les frais admis par la fiduciaire avaient été demandés pour certaines années. Elle était sûre que cette manière de procéder perdurait pour l'exercice 1998, vu l'absence d'information avertissant d'un changement. L'AFC ne pouvait prétendre avoir manqué de vigilance, puisque divers documents lui avaient été fournis. L'AFC procédait à une double imposition dans la mesure où elle taxait la fiduciaire et M. Bd d'un montant de CHF 13'440.-. Si la déduction de CHF 13'440.- n'était pas admissible en frais de représentation, cela devait être considéré comme un salaire déductible de la fiduciaire et imposable chez M. Bd.

10. La commission a persisté dans les considérants et le dispositif de sa décision le 16 avril 2002.
11. L'AFC a conclu au rejet du recours. Elle a repris ses précédentes déclarations, précisant que la présente cause visait exclusivement la comptabilité de la personne morale et non les revenus de ses administrateurs. Jamais elle n'avait accepté d'admettre une proportion supérieure au 5% des salaires versés au titre de frais de représentation. En application du principe de la périodicité, l'administration était autorisée à réexaminer chaque année le bien-fondé des principes de taxation admis lors des années précédentes.
12. Suite à l'audience de comparution personnelle du 3 juin 2002, l'AFC a produit les déclarations fiscales de B. S.A. pour les années 1993 à 1997. La déduction n'avait jamais été présentée comme une déduction forfaitaire de 10%, mais figurait sous une rubrique générale "frais de représentation". Les montants déduits n'avaient fait l'objet ni d'une demande de renseignement de l'administration, ni d'une explication de la contribuable que l'AFC aurait admise. Suite à sa requête du 15 juin 2000 réclamant les justificatifs des frais de représentation de la fiduciaire, elle avait appris que ces frais se répartissaient de manière forfaitaire entre M. Bd et Mme M.. Elle avait ainsi ignoré jusqu'au 17 juillet 2000 que la fiduciaire comptabilisait ses frais de représentation de manière forfaitaire.
13. Par courrier du 14 août, reçu le 19 août 2002, la fiduciaire a précisé que, le 12 décembre 2001, l'AFC avait réclamé, non à elle-même, mais à son administrateur, le contrat d'engagement indiquant le

versement de frais forfaitaires équivalant à 10% de son salaire. Pour le surplus M. Bd n'avait pas connaissance d'une diminution des frais forfaitaires de 10 à 5%. Certains cadres non commerciaux de sociétés - comme, par exemple, R. S.A. - bénéficiaient de frais forfaitaires, alors qu'ils n'avaient aucune relation avec la clientèle, ni aucun besoin de la fidéliser.

### EN DROIT

1. Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 86, 87, 53 al. 1 de la loi de procédure fiscale du 4 octobre 2001 - LPF - D 3 17; art. 56A de la loi sur l'organisation judiciaire du 22 novembre 1941 - LOJ - E 2 05).
2. La présente procédure porte uniquement sur la taxation cantonale de la recourante et seuls les éléments liés à cette taxation seront examinés par le tribunal de céans.
3. a. Les personnes morales sont soumises à un impôt sur le bénéfice et un impôt sur le capital (art. 1 de la loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 - LIPM - D 3 15). Le bénéfice net imposable se détermine conformément aux règles énoncées à l'article 12 LIPM; n'en font pas partie les charges justifiées par l'usage commercial (art. 13 LIPM).  
  
b. Pour définir les charges justifiées par l'usage commercial, il convient de se référer aux principes applicables aux personnes indépendantes (X. OBERSON, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, p. 166 n° 10). Ainsi, conformément à la doctrine et à la jurisprudence dominante, seuls les frais effectivement dépensés, naturellement et logiquement liés à la réalisation du revenu taxé, sont déductibles du revenu brut; il ne peut s'agir ni de dépenses plus ou moins en corrélation avec l'exercice d'une profession lucrative, ni de frais de convenance personnelle ou destinés à rendre le travail plus facile et plus agréable, tout en étant plus ou moins en rapport avec l'activité exercée. La preuve de leur nécessité et de leur montant est indispensable; elle incombe au contribuable (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée; ATA L. du 18 août 1989).  
  
c. Dans certaines professions, les frais se composent de très nombreux éléments; de même, la classification de

la dépense consentie comme déductible est malaisée et peut donner lieu à des appréciations subjectives. C'est pourquoi, les déductions forfaitaires sont communément admises, soit dans les règlements, soit dans la pratique des autorités de taxation. Elles permettent la détermination des frais professionnels effectifs d'une manière généralement proche de la réalité et évitent un travail inutile tant à l'administration qu'au contribuable. Ce dernier lorsqu'il invoque des dépenses d'un montant correspondant au forfait, n'a pas besoin de les justifier par pièces; elles seront admises en déduction de son revenu brut. En revanche, celui qui entend invoquer des frais professionnels plus élevés renonce à se prévaloir du forfait et doit les justifier dans leur totalité (ATA S. du 2 février 1993 et références citées).

d. A Genève, les entreprises ont la possibilité de demander des frais de représentation pour leurs cadres, dits frais forfaitaires ou frais confidentiels. De même, certains corps de métier ou sociétés sont au bénéfice de déductions forfaitaires négociées avec l'AFC (cf. rapport du 23 décembre 1998 de la commission externe d'évaluation des politiques publiques sur la politique cantonale en matière de déductions fiscales, p. 37 ss).

4. L'administration recherche en général d'office les faits déterminants. Mais on reconnaît que son devoir d'investigation n'est pas sans limite, qu'au-delà, l'autorité peut s'en tenir aux règles sur la répartition du fardeau de la preuve et qu'en droit fiscal, il appartient dans ce cas 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. Il appartient au contribuable de prouver les éléments qui l'autorisent à déduire certains montants de son revenu brut (RDAF 1995 p. 58, consid. 3 p. 59). Le contribuable doit prouver la nécessité des frais effectivement dépensés et liés à la réalisation du revenu taxé ainsi que leur montant (RDAF 1993 p. 115 et jurisprudence citée; ATA G. du 3 octobre 1995 et les références citées; ATA M. du 11 mars 1997).
5. Dans le cas d'espèce, les parties ne contestent pas l'application d'une déduction forfaitaire pour les frais de la recourante, mais elles divergent sur le montant de celle-ci. La recourante prétend bénéficier d'une déduction équivalant à 10% du salaire et non à 5%,

comme le soutient l'AFC.

6. Les déductions pour frais forfaitaires ne sont réglées ni dans la loi ni dans un règlement, mais résultent de la pratique de l'AFC. D'après cette dernière, les sociétés employant moins de 150 personnes peuvent comptabiliser des frais forfaitaires correspondant à 5% de la rémunération brute. La recourante ne se prévalant d'aucun forfait négocié avec l'AFC qui lui serait applicable, il n'y a dès lors aucune raison de s'écarter du taux usuel appliqué par l'AFC.
7. La recourante affirme toutefois qu'elle a déduit chaque année un montant forfaitaire de 10%, qui a toujours été accepté par l'AFC, et qu'elle n'a pas été informée d'un changement de pratique.
  - a. En application du principe de l'étanchéité des exercices fiscaux, chaque exercice doit être considéré comme un tout autonome, sans que le résultat d'un exercice puisse influencer les suivants (ATA F. du 19 septembre 1990 et les références citées). Le fait que le fisc ait admis antérieurement une façon de taxer différente ne peut donc valablement lui être opposé pour l'exercice en cours (ATA J. du 20 avril 1993).
  - b. Selon la jurisprudence, la bonne foi de l'administration est engagée lorsqu'elle a agi dans un cas concret vis-à-vis d'une personne déterminée, que l'autorité qui a agi était compétente, que l'administré ne pouvait se rendre compte immédiatement de l'illégalité du renseignement fourni, que se fondant sur le renseignement fourni, il n'a pas pris les dispositions qui l'auraient empêché de subir un dommage et que la législation n'ait pas été modifiée entre le moment où le renseignement a été fourni et celui où la bonne foi est invoquée; enfin, aucun intérêt public prépondérant ne doit s'opposer à l'intérêt de l'administré à se prévaloir du principe de la bonne foi (SJ 1996 p. 623). Le principe de la légalité en matière fiscale n'autorise un traitement du contribuable dérogeant à la loi que si les conditions précitées sont remplies clairement et sans équivoque; elles doivent être interprétées de façon rigoureuse (RDAF 1992 p. 266, consid. 3).
  - c. Le tribunal de céans a considéré que l'administration pouvait réparer une erreur commise dans des taxations précédentes. Toutefois, les règles de la bonne foi ne l'autorisaient pas à agir de la sorte lorsque les

taxations jugées soudainement erronées avaient été déterminées après une procédure de réclamation où la situation avait été étudiée à fond. Dans une telle optique, le contribuable pouvait de bonne foi penser que sa taxation continuerait à être opérée selon les mêmes principes et ne ferait pas l'objet d'une modification imprévisible, sans qu'aucun changement de situation ne le justifie (ATA H. du 9 juillet 1986; RDAF 1989 p. 14).

8. En l'espèce, pour les exercices 1993 à 1997, la recourante avait inscrit les déductions sous la rubrique "frais de représentation" sans préciser leur nature forfaitaire. Il n'est dès lors pas établi que l'AFC ait considéré ces frais comme un montant forfaitaire. Par ailleurs, la recourante n'a eu aucune discussion avec l'AFC et elle n'a reçu aucune assurance sur l'application d'un taux de 10% pour ses frais professionnels. En l'absence de justificatifs, l'AFC était dès lors en droit de retenir, pour la taxation 1998, un montant forfaitaire correspondant à 5% des revenus bruts même si un montant plus élevé avait été déduit les années précédentes.

Le tribunal de céans relèvera néanmoins que pour favoriser l'exactitude des éléments déclarés et éviter certaines contestations il serait préférable de porter à la connaissance des contribuables les taux appliqués pour les déductions forfaitaires.

9. La recourante laisse encore entendre que des cadres de certaines sociétés, dont R. S.A., bénéficieraient de déduction supérieure.

a. En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par la généralité et l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique. D'après les principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (ATF 118 Ia 3; cf. D. YERSIN, L'égalité de traitement en droit fiscal, Rapports et communications à la Société suisse des juristes, Fasc. 2, 1992, p. 157).

b. Selon la jurisprudence, un justiciable ne saurait en principe se prétendre victime d'une inégalité de trai-



tement au sens de l'article 29 chiffre 1 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (RS 101) lorsque la loi est correctement appliquée à son cas, alors même que dans d'autres cas semblables, elle aurait reçu une fausse application ou n'aurait pas été appliquée du tout (ATF 115 Ia 83; 113 Ib 313; 113 Ia 456; 112 Ib 387 et jurisprudences citées; Revue fiscale 1987 p. 91; ATA M.-M. du 5 juin 1991; W.-S du 24 janvier 1990; T. du 13 avril 1988; E. du 23 mars 1988; B. du 24 juin 1987; A. AUER, L'égalité dans l'illégalité, ZBl. 1978, pp. 281 ss, 290 ss).

c. Le manque de transparence dans la pratique de l'AFC est susceptible de générer des inégalités de traitement, en particulier lorsque des forfaits ont été négociés.

Toutefois, le Tribunal administratif constatera que la situation de la fiduciaire n'est pas similaire à celle d'une grande société, telle R. S.A. La pratique de l'AFC, applicable au cas d'espèce, ne s'adresse pas à l'exemple cité par la recourante, dans la mesure où elle ne concerne que des entreprises employant moins de 150 personnes.

Les situations n'étant pas semblables, le principe de l'égalité de traitement ne trouve pas application.

11. Au vu de ce qui précède le recours sera rejeté. Un émolument de CHF 500.- sera mis à la charge de la recourante.

**PAR CES MOTIFS**  
**le Tribunal administratif**  
**à la forme :**

déclare recevable le recours interjeté par la fiduciaire B. S.A. contre la décision de la commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 février 2002;

**au fond :**

le rejette;

met à la charge de la recourante un émolument de CHF 500.-;

communique le présent arrêt à la fiduciaire B. S.A. ainsi qu'à la commission cantonale de recours en matière d'impôts et à l'administration fiscale cantonale.

Siégeants : M. Thélin, président, M. Paychère, M. Schucani,  
Mmes Bonnefemme-Hurni, Bovy, juges.

Au nom du Tribunal administratif :  
la greffière-juriste : le président :

C. Del Gaudio-Siegrist Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux  
parties.

Genève, le

la greffière :

Mme N. Mega