

RÉPUBLIQUE ET



CANTON DE GENÈVE

POUVOIR JUDICIAIRE

A/445/2013-ICCIFD

ATA/1018/2014

COUR DE JUSTICE

Chambre administrative

Arrêt du 16 décembre 2014

1^{ère} section

dans la cause

ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE

contre

A _____ SA, en liquidation
représentée par Me Olivier Cramer, avocat

et

ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS

**Recours contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du
28 avril 2014 (JTAPI/470/2014)**

EN FAIT

- 1) A_____ SA, en liquidation (ci-après : la société ou la contribuable), sise à Genève et inscrite au registre du commerce le 12 février 1985, a pour but : « production, réalisation, impression, édition et promotion de publications, émissions radiophoniques et télévisées, de films, d'enregistrements, de vidéo cassettes, en particulier dans le domaine de l'astrologie ».

Actionnaire unique, Mme B_____ (ci-après : l'actionnaire ou Mme B_____) était l'administratrice, avec signature individuelle, de la contribuable jusqu'à sa dissolution en juin 2013. Depuis lors, elle en est la liquidatrice.

- 2) Par écrit des 20 et 21 juin 1994, rédigé par une fiduciaire mandataire de la contribuable et contresigné « pour accord » par l'administration fiscale cantonale (ci-après : l'AFC-GE), « au sujet de la justification des frais de voyages et de représentation figurant en charge de la société (...) et de la part privée sur lesdits frais qu'il y aurait lieu d'attribuer à l'actionnaire », il a été convenu entre ladite administration et la contribuable de ce qu'à partir de l'exercice comptable 1993, le calcul de la part privée des frais de voyages et de représentation s'effectuerait comme il suit : 5 % sur les frais de réception et de représentation, calculés sur un montant pouvant aller jusqu'à CHF 20'000.- ; 5 % sur le coût des billets d'avion, trains et autres moyens de transports, calculés sur un montant pouvant aller jusqu'à CHF 50'000.- ; 10 % sur les frais d'hôtels, restaurants, auberges, etc., calculés sur un montant pouvant aller jusqu'à CHF 50'000.- ; 10 % sur les frais vestimentaires, garde-robe, calculés sur un montant de CHF 35'000.-. « Pour le cas où les montants définis ci-dessus venaient à être dépassés, il conviendrait d'en aviser l'autorité fiscale afin de redéfinir les termes et conditions du présent accord. » La société précisait néanmoins que les taux pris en considération tenaient compte, d'une part, du fait que Mme B_____ procédait déjà à un tri préalable, en prenant à sa charge les frais qui étaient entièrement de nature privée, d'autre part, du fait que l'activité de la société nécessitait une présence permanente sur la scène publique.

Les termes de cet accord écrit ont été reconduits pour le futur par convention des 20 juillet et 14 août 1998, également rédigée par une fiduciaire mandataire de la contribuable et contresignée « pour accord » par l'administration, mais avec une modification prévoyant un plafonnement de la totalité des frais mentionnés dans l'accord de juin 1994 à 20 % du chiffre d'affaires de la contribuable, considéré sur la moyenne des trois derniers exercices. Cette modification faisait en particulier suite aux souhaits de collaborateurs de l'AFC-GE de « faire plafonner le montant absolu des frais de voyage et de représentation figurant dans les comptes comme charges déductibles ».

- 3) Par bordereaux de taxation datés du 22 novembre 2012, l'AFC-GE a arrêté l'impôt fédéral direct (ci-après : l'IFD) 2009 de la contribuable à CHF 4'224.50 et l'impôt cantonal et communal (ci-après : l'ICC) 2009 à CHF 11'849.55 sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 49'714.- et d'un capital propre imposable de CHF 164'015.-, l'IFD 2010 à CHF 4'539.- et l'ICC 2010 à CHF 12'681.70 sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 53'496.- et d'un capital propre imposable de CHF 164'720.-, enfin l'IFD 2011 à CHF 501.50 et l'ICC 2011 à CHF 1'519.10 sur la base d'un bénéfice net imposable de CHF 5'982.- et d'un capital propre imposable de CHF 123'279.-.

Selon les avis de taxation joints à ces bordereaux, l'AFC-GE avait procédé, 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 », notamment aux reprises de CHF 54'578.- pour 2009, CHF 51'894.- pour 2010 et CHF 46'594.- pour 2011.

Ces montants repris correspondaient à la charge « loyer France » (en 2009 et 2010), respectivement « loyer et charges France » (en 2011) figurant dans les comptes de pertes et profits des années en cause, sous les charges « frais de locaux », séparées des charges « voyages et représentation ».

Par ailleurs, pour l'exercice 2009 a été aussi reprise une 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 ».

- 4) Par acte du 29 novembre 2012, par l'intermédiaire de sa fiduciaire mandataire, la contribuable a formé réclamation à l'encontre de ces bordereaux de taxation IFD et ICC 2009 à 2011, concluant à ce que le loyer de son appartement situé à Paris soit pris en compte dans ses charges d'exploitation, dès lors qu'il servait de « pied-à-terre » à son actionnaire dans le cadre de ses activités de journaliste astrologue et permettait d'éviter des frais d'hôtel importants lors de ses passages dans cette ville, lesquels auraient été comptabilisés dans les charges de la société contribuable.
- 5) Par lettre du 30 novembre 2012, l'AFC-GE a informé la contribuable de ce qu'elle révoquait l'accord fiscal renouvelé le 20 juillet 1998, avec effet au 1^{er} janvier 2013.
- 6) Par six décisions sur réclamation du 21 décembre 2012, l'AFC-GE a maintenu les bordereaux de taxation litigieux pour les motifs suivants : le contrat de bail à loyer de l'appartement de Paris était établi au nom de l'actionnaire ; il mentionnait un usage personnel d'habitation, excluant expressément toute sous-location, toute mise à disposition à titre gratuit à des tiers, toute activité professionnelle libérale, commerciale, artisanale ou industrielle ; la question du

loyer de cet appartement n'était pas couverte par l'accord de juin 1994 reconduit le 20 juillet 1998 ; le principe de périodicité de l'impôt et d'étanchéité des exercices impliquait que la société ne pouvait pas opposer à l'administration les décisions que celle-ci avait prises lors des années précédentes ; les quatre conditions cumulatives permettant de reconnaître l'existence d'une prestation appréciable en argent à l'actionnaire (distribution dissimulée de bénéfice) étaient dès lors remplies en l'occurrence.

Il sied de relever ici que le contrat de bail susmentionné, signé le 26 juin 1994 au nom de l'actionnaire en tant que locataire avec prise d'effet au 1^{er} juillet suivant, au loyer de FRF 168'000, portait sur un appartement de quatre pièces principales, d'une superficie d'environ 129 m², se composant d'une entrée avec placards, d'une cuisine, d'une salle à manger, d'un salon, de deux chambres, d'une salle de bain, de WC et d'un balcon, plus une petite chambre de service à l'étage supérieur et une petite cave au sous-sol, le tout à « usage exclusif d'habitation ».

- 7) Par actes formés le 1^{er} février 2013, sous la plume de son avocat nouvellement constitué, la contribuable a interjeté recours auprès du Tribunal administratif de première instance (ci-après : le TAPI) à l'encontre de ces décisions, concluant à leur annulation, ainsi qu'à l'annulation des redressements retenus par l'AFC-GE à hauteur du loyer de l'appartement parisien et à la rectification des bordereaux de taxation en ce sens.

Selon un décompte produit, les revenus français de la société représentaient entre 2009 et 2011 à eux seuls le double des revenus perçus en Suisses et dans les autres pays étrangers autres que la France additionnés (CHF 1'074'925.13 contre CHF 471'050.64 et CHF 115'834.82), c'est-à-dire 64,7 % de son chiffre d'affaires total.

Ainsi, au cours des années en cause, l'actionnaire Mme B_____ avait déployé, pour le compte de la société, un grand nombre d'activités en France, par exemple la conception et la rédaction des rubriques astrologiques hebdomadaires « C_____ » pour le magazine D_____, la promotion du livre « E_____ 2009 », nécessitant des contacts avec la société éditrice, la participation à des séances destinées à la conception de l'application Apple « F_____ », les négociations avec l'éditeur pour le livre « G_____ », ainsi que la rédaction et la promotion de celui-ci. Elle avait promu ses publications et participé à des émissions télévisées et radiophoniques, à des interviews pour des magazines, et rencontré son éditeur. En attestaient notamment des contrats conclus avec les éditeurs parisiens concernés et des copies d'articles rédigés par l'actionnaire ou concernant cette dernière parus dans la presse.

Comme mentionné sur le papier à en-tête de la contribuable qui indiquait ses coordonnées à Genève et à Paris, l'appartement parisien précité était équipé

d'un téléphone, d'un fax, d'un ordinateur avec connexion internet et permettait à l'actionnaire de recevoir les journalistes, préparer ses rendez-vous professionnels, poursuivre la rédaction des ouvrages et conserver des documents professionnels et confidentiels de la contribuable. Il était inconcevable que l'actionnaire puisse disposer des mêmes conditions optimales si elle devait séjourner à l'hôtel, de sorte que le loyer de l'appartement parisien, de EUR 34'800.- par an charges comprises (EUR 2'899.92 x 12) constituait une charge indispensable à l'accomplissement de ses activités.

En outre, cet appartement permettait d'éviter des frais d'hôtel importants (estimés à EUR 350.- par jour, auxquels s'ajoutaient EUR 100.- pour les repas de midi et du soir), qui auraient été comptabilisés dans les charges de la société. Compte tenu du nombre de jours durant lesquels Mme B_____ avait séjourné à Paris pour le compte de la société - au minimum 74 jours en 2009, 63 jours en 2010 et 66 jours en 2011, selon une « liste non exhaustive » de ses activités professionnelles à Paris parmi lesquelles des conférences ainsi que des rencontres et des déjeuners et dîners avec des personnalités connues -, ces frais se seraient élevés à environ EUR 30'000.- par an (203 nuits à l'hôtel à EUR 350.- + 203 repas pour deux personnes à EUR 100.- = EUR 91'350.-).

L'appartement servait avant tout de logement à l'actionnaire durant ses séjours professionnels à Paris, plutôt que de local commercial. Il était dès lors conforme à l'usage prévu par le contrat de bail à loyer. Mais il était « utilisé exclusivement à des fins professionnelles par Mme B_____ qui [avait] impérativement besoin d'un pied-à-terre [à Paris] au vu de ses nombreux déplacements et séjours » ; « à aucun moment, Mme B_____ [n'avait] séjourné dans l'appartement pour des motifs privés ou par pure convenance personnelle. Tous ses déplacements étaient justifiés par des rendez-vous et/ou des activités professionnelles ».

Par ailleurs, les années précédentes, l'AFC n'avait jamais mis en doute le fait que l'appartement était destiné à un usage professionnel.

Enfin, était produit un avis d'échéance pour le paiement du loyer de mai 2012 de l'appartement, de EUR 2'899.92 (« indemnité d'occupation » et « acompte sur charges »), Mme B_____ étant considérée comme « l'occupant ».

- 8) Dans sa réponse du 15 mai 2013, l'AFC-GE a conclu au rejet du recours et repris les motifs de sa décision querellée, ajoutant en outre ce qui suit : la contribuable, qui avait son siège à Genève, où elle disposait de locaux commerciaux, n'avait jamais démontré, ni même prétendu, avoir un établissement stable en France qui justifierait une répartition des éléments de revenus et de fortune entre ces deux pays ; elle n'avait pas démontré la nécessité d'utiliser l'appartement parisien dans le cadre de la gestion de la société ; selon la jurisprudence de la chambre administrative de la Cour de justice (ci-après : la

chambre administrative), l'utilisation d'une partie du logement de l'administrateur par l'organe de la société relevait de la pure convenance personnelle.

- 9) Par lettre du 8 janvier 2014, le TAPI a invité la société à formuler des observations sur une éventuelle *reformatio in pejus*, dans le cas où le loyer de l'appartement parisien devrait être considéré comme faisant partie des frais de voyage et de représentation de la société et que l'accord de 1994 reconduit en 1998 et prévoyant un plafonnement de 20 % devait donc être appliqué, des reprises à la hausse n'étant ainsi pas exclues suivant l'année en cause.
- 10) Dans ses observations du 27 janvier 2014, la contribuable a persisté dans ses conclusions de recours et s'est opposée à toute *reformatio in pejus*, étant donné, d'une part, que de l'aveu même de l'administration, le loyer parisien n'était pas couvert par l'accord de 1994 reconduit en 1998, et, d'autre part, que même dans l'hypothèse où ce loyer devait être pris en compte dans les frais de voyage et de représentation prévus par l'accord, le plafond de 20 % du chiffre d'affaires, calculé sur la moyenne des trois dernières années, ne serait pas atteint, quel que soit l'exercice comptable considéré.

Était produit un tableau récapitulatif des frais de voyage et de représentation pour les années 2009 à 2011, avec ses annexes.

- 11) Par courrier du 26 février 2014, l'AFC-GE a également persisté dans ses conclusions.
- 12) Par jugement du 28 avril 2014, communiqué le 5 mai suivant à l'AFC-GE, le TAPI a déclaré le recours irrecevable en tant qu'il concernait, l'IFD 2009 à 2011, ayant été déposé tardivement étant donné qu'aucune suspension des délais pendant les fêtes n'était prévue en droit fédéral. Le recours était en revanche recevable en tant qu'il portait sur l'ICC 2009 à 2011.

Quant au fond, la contribuable avait son siège à Genève et ne disposait pas d'un établissement stable en France. Les pièces versées à la procédure permettaient d'établir qu'elle exerçait une partie importante de son activité à Paris, par l'entremise de son actionnaire et administratrice, domiciliée à Genève. Dès lors, il était difficile de nier que l'appartement en cause permettait à cette dernière d'économiser des frais d'hôtel, voire de restaurant, qui auraient dû être normalement pris en charge par la société, dans la mesure où ils étaient d'ordre professionnel. Toutefois, il n'était pas exclu que ce logement parisien ait pu aussi servir à l'actionnaire pour son usage privé.

Dans la mesure où l'accord de 1998 reconduit en 1994 autorisait un plafonnement de la totalité des frais de réception et de représentation, des frais de transports, des frais d'hôtel et de restaurant, ainsi que des frais vestimentaires, à hauteur de 20 % du chiffre d'affaires de la contribuable, considéré sur la moyenne

des trois derniers exercices, le loyer de l'appartement parisien pouvait être pris en compte dans ce cadre, au titre de frais d'hôtel justifiés par l'usage commercial, jusqu'à hauteur de ce plafond de 20 %.

Au vu des comptes de profits et pertes produits par la société, il y avait lieu de prendre en considération, au titre du chiffre d'affaires, le total des produits entrant dans l'activité commerciale proprement dite de celle-ci, à l'exclusion des « autres produits » (« intérêts créanciers » et « gain de change »). Les postes « frais de voyages et représentation » et « frais de voiture » étaient les seuls à entrer dans les frais couverts par les accords susmentionnés. Les montants ainsi retenus étaient les suivants :

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Chiffre d'affaires (CA)	CHF 755'603.95	CHF 713'342.11	CHF 767'207.18	CHF 651'675.22	CHF 551'339.77	CHF 459'009.26
Moyenne du CA des 3 dernières années				CHF 745'384.41	CHF 710'741.50	CHF 656'740.72
20 % de la moyenne du CA des 3 dernières années				CHF 149'076.88	CHF 142'148.30	CHF 131'348.14
Frais de voyage et représentation				CHF 72'735.98	CHF 65'247.88	CHF 62'710.71
Frais de voiture				CHF 19'175.65	CHF 12'730.35	CHF 1'803.53
Loyer et charges France				CHF 54'578.47	CHF 51'894.29	CHF 46'593.72
Total des charges				CHF 146'490.10	CHF 129'872.52	CHF 111'107.96
Différence entre le 20 % de la moyenne du CA des 3 dernières années et le total des charges susmentionnées				CHF 2'586.78	CHF 12'275.78	CHF 20'240.18
Reprise admissible				CHF 0.00	CHF 0.00	CHF 0.00

Il ressortait de ce tableau que les montants totaux annuels des frais de voyage et de représentation, des frais de voiture et du loyer de l'appartement parisien n'avaient pas dépassé le 20 % de la moyenne du chiffre d'affaires des trois dernières années, pour aucune des années en cause, de sorte que les reprises sur le loyer de l'appartement parisien relatives à l'ICC 2009 à 2011 auxquelles l'AFC avait procédé n'apparaissaient pas fondées.

En conséquence, le recours était admis en tant qu'il concernait les ICC litigieux, la cause étant renvoyée à l'AFC-GE, afin qu'elle établisse et notifie à la contribuable de nouveaux bordereaux de taxation conformes aux considérants qui précédaient.

Un émolument réduit à CHF 300.- était mis à la charge de la société.

- 13) Par acte déposé le 26 mai 2014 au greffe de la chambre administrative, l'AFC-GE a formé recours contre ce jugement, concluant à son annulation en tant qu'il concernait l'ICC 2009 à 2011, ainsi qu'à la confirmation de ses propres décisions du 21 décembre 2012.

L'interprétation de l'accord de 1994 et 1998 par le TAPI était extensive et contestée, un accord fiscal entre un contribuable et l'administration devant, dans tous les cas, être interprété de manière stricte. Dans ledit accord, il n'était nullement fait mention de la location annuelle d'un appartement à l'étranger et l'AFC-GE n'aurait jamais envisagé de prendre en compte une telle charge dans un accord fiscal.

La prise en charge par la société de la totalité du loyer annuel de l'appartement de son actionnaire unique représentait une prestation appréciable en argent qui, en application de la loi, devait être réintégrée dans le bénéfice de la société.

La position du TAPI, qui n'excluait pas un usage privé de l'appartement parisien, était incohérente. En effet, soit celui-ci était à usage privé et sa location ne pouvait pas entrer dans les charges de la société ; soit il était à usage professionnel et devait ainsi être considéré comme un établissement stable, conduisant à considérer la société comme une société internationale devant également s'acquitter d'une partie de ses impôts en France. Cette seconde hypothèse avait été écartée par le TAPI et la contribuable n'avait ni allégué, ni démontré disposer d'une base d'affaire sur le territoire français et y être imposée.

Il fallait conclure que l'appartement parisien de Mme B_____ servait principalement à l'usage privé de cette dernière, de sorte que les montants que la société avait pris en charge pour ce logement constituaient une prestation appréciable en argent devant être réintégrée dans ses bénéfices imposables pour l'ICC 2009 à 2011.

- 14) Le TAPI a déposé son dossier le 9 juillet 2014 sans émettre d'observations.
- 15) Bien qu'avisée de la possibilité de se déterminer, l'administration fédérale des contributions (ci-après : AFC-CH), partie également à la procédure de première instance, ne s'est jamais manifestée auprès de la chambre administrative.
- 16) Dans ses observations du 29 juillet 2014, la contribuable a conclu au rejet du recours, se fondant pour l'essentiel sur ses arguments de première instance et les considérants du jugement attaqué.

Par ailleurs, comme l'AFC-GE l'avouait elle-même, les frais relatifs à l'appartement à Paris n'étaient pas visés par l'accord fiscal, mais constituaient des autres charges justifiées commercialement et pouvant être déduites, en application de l'art. 59 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD - RS 642.11).

- 17) Sur ce, la cause a été gardée à juger.

EN DROIT

- 1) Interjeté en temps utile devant la juridiction compétente, le recours est recevable (art. 132 de la loi sur l'organisation judiciaire du 26 septembre 2010 - LOJ - E 2 05 ; art. 62 al. 1 let. a de la loi sur la procédure administrative du 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

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 abtienne. 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

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

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 toute hypothèse, 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 17 décembre 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

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

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 de 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

une indemnité de procédure réduite à CHF 500.- sera allouée à celle-ci (art. 87 al. 2 LPA).

* * * * *

PAR CES MOTIFS
LA CHAMBRE ADMINISTRATIVE

à la forme :

déclare recevable le recours interjeté le 26 mai 2014 par l'administration fiscale cantonale contre le jugement du Tribunal administratif de première instance du 28 avril 2014 ;

au fond :

l'admet partiellement ;

annule le jugement du 28 avril 2014, sauf le chiffre 5 de son dispositif relatif à l'émolument qui est confirmé ;

annule les décisions sur réclamation de l'administration fiscale cantonale du 21 décembre 2012 portant sur l'ICC 2009, 2010 et 2011 ;

arrête à CHF 33'346.- pour l'ICC 2009, CHF 34'499.- pour l'ICC 2010 et CHF 29'904.- pour l'ICC 2011 les reprises effectuées par l'administration fiscale cantonale 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 » ;

renvoie la cause à l'administration fiscale cantonale pour nouvelles taxations ;

met un émolument de CHF 700.- à la charge d'A_____ SA, en liquidation ;

alloue à A_____ SA, en liquidation une indemnité de procédure de CHF 500.- à la charge de l'État de Genève ;

dit que, conformément aux art. 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF - RS 173.110), le présent arrêt peut être porté dans les trente jours qui suivent sa notification par-devant le Tribunal fédéral, par la voie du recours en matière de droit public ; le mémoire doit indiquer les conclusions, motifs et moyens de preuve et porter la signature du recourant ou de son mandataire ; il doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, par voie postale ou par voie électronique aux conditions de l'art. 42 LTF. Le présent arrêt et les pièces en possession du recourant invoquées comme moyens de preuve, doivent être joints à l'envoi ;

communiqué le présent arrêt à Me Olivier Cramer, avocat de l'intimée, à l'administration fiscale cantonale, au Tribunal administratif de première instance ainsi qu'à l'administration fédérale des contributions.

Siégeants : M. Thélin, président, MM. Verniory et Pagan, juges.

Au nom de la chambre administrative :

la greffière-juriste :

S. Hüsler Enz

le président siégeant :

Ph. Thélin

Copie conforme de cet arrêt a été communiquée aux parties.

Genève, le

la greffière :